

Natalia Acosta Casco
Sol Agostino Giraldez

Defensoría del contribuyente

Una investigación
desde la perspectiva
uruguaya

DEFENSORÍA
DEL CONTRIBUYENTE

Una investigación
desde la perspectiva uruguaya

Natalia Acosta Casco
Sol Agostino Giraldez

DEFENSORÍA
DEL CONTRIBUYENTE

Una investigación
desde la perspectiva uruguaya

La publicación de este libro fue realizada con el apoyo de la Comisión Sectorial de Investigación Científica (csic) de la Universidad de la República.

Los libros publicados en la presente colección han sido evaluados por académicos de reconocida trayectoria, en las temáticas respectivas.

La Subcomisión de Apoyo a Publicaciones de la csic, integrada por Alejandra López, Luis Bértola, Carlos Demasi, Fernando Miranda y Andrés Mazzini ha sido la encargada de recomendar los evaluadores para la convocatoria 2015.

© Natalia Acosta Casco y Sol Agostino Giraldez, 2015
© Universidad de la República, 2017

Ediciones Universitarias,
Unidad de Comunicación de la Universidad de la República (UCUR)

18 de Julio 1824 (Facultad de Derecho, subsuelo Eduardo Acevedo)
Montevideo, CP 11200, Uruguay
Tels.: (+598) 2408 5714 - (+598) 2408 2906
Telefax: (+598) 2409 7720
Correo electrónico: <infoed@edic.edu.uy>
<www.universidad.edu.uy/bibliotecas/dpto_publicaciones.htm>

ISBN: 978-9974-0-1415-2

CONTENIDO

PRESENTACIÓN DE LA COLECCIÓN BIBLIOTECA PLURAL, <i>Roberto Markarián</i>	7
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I. LA DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE: UNA HIDRA SEDUCTORA.....	11
Precisiones preliminares	11
La defensoría del contribuyente: una hidra seductora.....	15
CAPÍTULO II. ESTUDIO COMPARATIVO DE DEFENSORÍAS DEL CONTRIBUYENTE.....	39
La experiencia internacional: algunos casos paradigmáticos	39
El caso de Estados Unidos: la voz del contribuyente.....	40
El caso de España	54
Otros casos de interés.....	114
CAPÍTULO III. APROXIMACIÓN A LA SITUACIÓN DE URUGUAY	137
Los derechos y obligaciones de los contribuyentes hoy	137
Enfoque institucional	139
Servicios actuales para los pequeños y medianos contribuyentes (PMC).....	148
CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES.....	151
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	157
SITIOS WEB CONSULTADOS	159

Presentación de la Colección Biblioteca Plural

La Universidad de la República (Udelar) es una institución compleja, que ha tenido un gran crecimiento y cambios profundos en las últimas décadas. En su seno no hay asuntos aislados ni independientes: su rico entramado obliga a verla como un todo en equilibrio.

La necesidad de cambios que se reclaman y nos reclamamos permanentemente no puede negar ni puede prescindir de los muchos aspectos positivos que por su historia, su accionar y sus resultados, la Udelar tiene a nivel nacional, regional e internacional. Esos logros son de orden institucional, ético, compromiso social, académico y es, justamente a partir de ellos y de la inteligencia y voluntad de los universitarios que se debe impulsar la transformación.

La Udelar es hoy una institución de gran tamaño (presupuesto anual de más de cuatrocientos millones de dólares, cien mil estudiantes, cerca de diez mil puestos docentes, cerca de cinco mil egresados por año) y en extremo heterogénea. No es posible adjudicar debilidades y fortalezas a sus servicios académicos por igual.

En las últimas décadas se han dado cambios muy importantes: nuevas facultades y carreras, multiplicación de los posgrados y formaciones terciarias, un desarrollo impetuoso fuera del área metropolitana, un desarrollo importante de la investigación y de los vínculos de la extensión con la enseñanza, proyectos muy variados y exitosos con diversos organismos públicos, participación activa en las formas existentes de coordinación con el resto del sistema educativo. Es natural que en una institución tan grande y compleja se generen visiones contrapuestas y sea vista por muchos como una estructura que es renuente a los cambios y que, por tanto, cambia muy poco.

Por ello es necesario:

- a. Generar condiciones para incrementar la confianza en la seriedad y las virtudes de la institución, en particular mediante el firme apoyo a la creación de conocimiento avanzado y la enseñanza de calidad y la plena autonomía de los poderes políticos.
- b. Tomar en cuenta las necesidades sociales y productivas al concebir las formaciones terciarias y superiores y buscar para ellas soluciones superadoras que reconozcan que la Udelar no es ni debe ser la única institución a cargo de ellas.
- c. Buscar nuevas formas de participación democrática, del irrestricto ejercicio de la crítica y la autocritica y del libre funcionamiento gremial.

El anterior Rector, Rodrigo Arocena, en la presentación de esta colección, incluyó las siguientes palabras que comparto enteramente y que complementan adecuadamente esta presentación de la colección Biblioteca Plural de la

Comisión Sectorial de Investigación Científica (csic), en la que se publican trabajos de muy diversa índole y finalidades:

La Universidad de la República promueve la investigación en el conjunto de las tecnologías, las ciencias, las humanidades y las artes. Contribuye, así, a la creación de cultura; esta se manifiesta en la vocación por conocer, hacer y expresarse de maneras nuevas y variadas, cultivando a la vez la originalidad, la tenacidad y el respeto por la diversidad; ello caracteriza a la investigación —a la mejor investigación— que es, pues, una de la grandes manifestaciones de la creatividad humana.

Investigación de creciente calidad en todos los campos, ligada a la expansión de la cultura, la mejora de la enseñanza y el uso socialmente útil del conocimiento: todo ello exige pluralismo. Bien escogido está el título de la colección a la que este libro hace su aporte.

Roberto Markarian

Rector de la Universidad de la República

Mayo, 2015

Introducción

Esta publicación es resultado de la investigación «Pertinencia de la creación de una defensoría del contribuyente», proyecto financiado por la Comisión Sectorial de Investigación Científica (csic) de la Universidad de la República (Udelar) como parte de su Programa de Investigación y desarrollo 2010 y que llevamos adelante en el período 2011-2013.

Esta investigación estuvo dirigida a analizar si la figura de la defensoría del contribuyente podría constituir una posible solución a los problemas relacionados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y procedimientos administrativos tributarios de los contribuyentes.

Conforme fuimos desarrollando la investigación, nuestro propósito inicial (ciertamente ambicioso) se fue viendo vencido por diversas circunstancias, que impusieron limitaciones a las posibilidades de la producción de conocimiento en condiciones más o menos plausibles y nos fue orientando a un examen más modesto (por otra parte, quizás más profundo y provechoso) que se concentró particularmente en los instrumentos que bajo la denominación de «defensoría del contribuyente» se han implantado en la experiencia comparada, los resultados de su experiencia y, finalmente, un estudio de alcance más circunscripto del estado de situación en Uruguay que nos permitiera realizar alguna consideración respecto de un modelo de defensoría que pudiera adaptarse fructíferamente a las características nacionales.

Con los resultados de nuestro análisis, pudimos reconstruir una perspectiva general acerca del uso de esta herramienta (plena de contradicciones, complejidades y mucho más compleja en su diversidad de lo que podía aparecer a primera vista), que presentamos en un primer capítulo. En un segundo capítulo, presentamos las líneas generales de las principales experiencias de derecho comparado examinadas (centrándonos particularmente en los casos de Estados Unidos, España y México), con los comentarios críticos respectivos, de las que pueden extraerse datos de sumo interés para un diseño de una defensoría nacional. En un tercer capítulo, incluimos algunos de los datos que pudimos obtener de actividades de investigación desarrollados en el campo nacional (principalmente entrevistas), que si bien resultaron insuficientes (a nuestro juicio) para un diagnóstico exhaustivo de la realidad nacional del contribuyente, sí cumple con dar cuenta de algunas circunstancias que ilustran acerca de la situación actual y las posibilidades en las que se insertaría una defensoría del contribuyente que pretendiera ser algo más que un discurso simpático, de contenido retórico o puramente demagógico. Por último, en el capítulo final y a título de conclusiones, introducimos algunas de las reflexiones que esta investigación dejó como puntales (que a su vez podrían resultar campo fértil de futuras investigaciones o aportes dogmáticos).

Finalmente, conviene explicitar (habrá quien la considere quizás una confesión poco apropiada en una perspectiva puramente académica), que luego de ejecutado el proyecto y plantadas en su fin, nos queda la sensación (un tanto amarga, al mismo tiempo que desafiante) de haber apenas rascado la superficie de una problemática riquísima, con múltiples aspectos que nos parecen apenas esbozados y nos dejan una suerte de insatisfacción algo incómoda. Siendo así, esperamos que esta investigación provoque en otros la inquietud de superar estas insuficiencias o despierte la seducción por este instrumento y sus posibilidades y de esta manera, al menos habremos cumplido con el propósito de haber instalado la temática en el debate.

La defensoría del contribuyente: una hidra seductora

*Son mis voces cantando
para que no canten ellos,
los amordazados grismemente en el alba,
los vestidos de pájaro desolado en la lluvia.*

*Hay, en la espera,
un rumor a lila rompiéndose.
Y hay, cuando viene el día,
una partición de sol en pequeños soles negros.
Y cuando es de noche, siempre,
una tribu de palabras mutiladas
busca asilo en mi garganta
para que no canten ellos,
los funestos, los dueños del silencio.*

Alejandra Pizarnik, *Anillos de ceniza*

Precisiones preliminares

¿Necesita ser defendido el contribuyente?

El objeto inicial de esta investigación consistió en responder a la pregunta por la pertinencia de una figura como la de la defensoría del contribuyente en el Uruguay.

Ciertamente, al formularla tuvimos la pretensión un tanto ilusa de quien desconoce los confines de sus ambiciones y los límites de lo posible se fueron presentando con mayor crudeza en las sucesivas etapas de nuestra investigación.

En primer lugar, porque la respuesta a la pregunta podía hacernos caer en una suerte de petición de principios. Si nos preguntábamos, con Tejerizo López: «¿Necesita ser defendido el contribuyente?»,¹ parecía que la respuesta afirmativa se imponía como una autoevidencia que no precisaba de estudio alguno. No obstante, esta respuesta asumía una multitud de preguntas subsiguientes: ¿Es la figura de la defensoría del contribuyente la herramienta para esta defensa? ¿Cómo y de qué (o de quién) necesita ser defendido el contribuyente? ¿Cómo debería organizarse una institución que tuviera tal cometido? ¿Cuáles serían sus competencias? ¿Una defensoría del contribuyente debería limitarse a «defender»? ¿Ante quién debe rendir cuentas? ¿Cuáles deberían ser sus fuentes de financiamiento?

1 Tejerizo López, J. *El Consejo Regional para la Defensa del de Castilla y León* (documento disponible en versión electrónica).

El cúmulo de interrogantes se puede ampliar en forma casi infinita y agotar las posibles respuestas o exploraciones parece imposible.

Por eso, en cierto proceso de reconocimiento del mundo de lo posible, fuimos optando por algunas líneas de profundización, en las que pudimos detectar que bajo la denominación «defensor o defensoría del contribuyente» en realidad se englobaban figuras de distintas características, que, con una inspiración general común, tenían facetas, enfoques y acentos claramente diferenciados entre sí.

En tal sentido, una primera reflexión, que realizaremos consiste en la identificación, consideración y desarrollo de esas posibles facetas o caras que puede asumir esta figura, las cuales pueden ser complementarias o alternativas (y veremos que en las experiencias comparadas efectivamente se dan en distintas combinaciones, reflejando miradas e intenciones particulares y sin duda emergentes de la comunidad en la que se insertan).

Más adelante (en el capítulo segundo), expondremos algunas experiencias comparadas de algunos países que han adoptado esta figura. En el análisis de estas experiencias, buscamos no solo describir su estructura o funcionamiento, sino incluir una visión histórico-narrativa de su evolución (en muchos casos, como el de Estados Unidos, esta evolución es emblemática, en tanto marca el tránsito de una oficina de defensoría centrada en las necesidades administrativas a una defensoría al servicio del ciudadano y la democracia) y una aproximación (más o menos cercana según el grado de información a la que pudimos acceder) del impacto de su implantación, incorporando una apreciación crítica, en parte a partir de la reflexión de los propios agentes u operadores de la comunidad en cuestión, en parte construida autónomamente a partir de los datos comparados y de una mirada más macro de la realidad investigada.

En la etapa de estudio de las experiencias comparadas surgió una cuestión que se fue abriendo paso con cada vez mayor claridad, manifestada como una advertencia al posible entusiasta promotor de la creación de una oficina para la defensa del contribuyente: la proclividad a su *uso retórico* o propagandístico. Y aún peor que esto, un cierto encubrimiento de las intenciones detrás de su instalación: cambiar una fachada para no realizar ningún cambio sustancial.

La figura de la defensoría del contribuyente se ha presentado en muchas experiencias como un «producto» fácil de vender y fácil de comprar, pero que esconde la inconsistencia intrínseca de impedir aquello que justamente busca: crear espacios de participación democrática real del ciudadano en el manejo de los asuntos tributarios del Estado.

En algunos casos verificaremos que se trata de oficinas insertas en las estructuras de las administraciones tributarias, sometidas en mayor o menor medida a las jerarquías políticas gubernamentales y, por ende, funcionales a sus necesidades (control interno, mejor calidad del servicio), es decir a una iniciativa ligada a la mejora de gestión (como si se tratara de un departamento de quejas de una empresa de dimensiones económicas considerables). Este tipo de diseños reducen las reales posibilidades de transformación social de la figura y, si bien podría

afirmarse sin error que estas instituciones son algo más que nada (y por ende, es mejor que existan con estas limitaciones a que no existan para nada), también es cierto que traducen una determinada forma de mirar o considerar a las personas en tanto formadoras de los espacios públicos democráticos, en tanto capaces de apropiarse de su voz, de hacerse escuchar, de convertirse en agentes de cambio, de transformación, de acceso a los procedimientos de formación de la voluntad pública, en definitiva, de más y mejor democracia.

Fue haciéndose imprescindible a medida que avanzó la investigación, despojarse de ciertas ingenuidades previas, que revestían a la idea de una defensoría del contribuyente de un halo de perfección o democratización *per se* o automática para contrastarla con las verdaderas inspiraciones que muchas veces la conformaban y fundamentalmente con la mejor carnada para morder el anzuelo del pescador inescrupuloso: una oficina de defensoría por y para el propio poder administrativo (mejor que nada, pero lejos de sus posibilidades reales de impacto y transformación).

En el tercer capítulo ordenamos y exponemos los resultados de la investigación realizada en el Uruguay, en el que intentamos detectar las vulnerabilidades de los contribuyentes y las posibilidades de inserción y acción de una defensoría del contribuyente como forma de asumirlas, detectarlas y superarlas, así como las herramientas con las que actualmente cuentan los contribuyentes y su grado de suficiencia.

Finalmente, en el capítulo final, planteamos algunas conclusiones generales de la investigación, que para el lector atento, surgirán como simples reafirmaciones de las constataciones y reflexiones que se han ido formulando en los capítulos precedentes.

Sobre algunas opciones terminológicas

Teniendo presente la adopción general de la denominación «defensor del contribuyente» o «defensoría del contribuyente» para designar a las instituciones u organizaciones que tienen como inspiración común contemplar los intereses de las personas en su relación con el ejercicio de la potestad tributaria estatal en sus distintos niveles, por una cuestión de simplicidad (y para evitar innovaciones semánticas que en nada aportarían a la sustancia de la problemática a considerar) optamos por seguir esta forma de designación, sin perjuicio de realizar algunas aclaraciones que nos parecen relevantes.

En primer lugar, que la referencia a «defensor» o «defensoría» encierra una idea bastante limitante de las reales facultades o competencias de este tipo de instituciones. Ello por cuanto la idea de defensa conlleva la presuposición de un ataque o agresión previa a algún derecho o interés protegido jurídicamente y en realidad una porción importante de las tareas de estas organizaciones (sino la más importante) se da independientemente de que se produzca conflicto alguno (tales las tareas de asistencia, promoción y educación) o, habiéndose producido tal conflicto, trascienden al mismo, para convertirse en propuestas de reformas o

medidas a adoptar con una vocación general y más incisiva que la de la resolución del conflicto concreto (que igualmente también se atiende).

Por otra parte, la mención a «defensor» del contribuyente encierra una discriminación por razones género, por lo que optaremos por la referencia a «defensoría» (cuyo titular puede ser un defensor o una defensora del contribuyente).

En segundo lugar, porque la referencia al «contribuyente» como destinatario de la acción también implica una limitación impropia. En efecto, la acción de estas organizaciones se dirige a los obligados tributarios en general (sujetos pasivos) e incluso a quien no está aún en tal situación o ha dejado de estarlo, pero igualmente requiere de atención y, aún más, a quien indirectamente se pueda ver afectado por el ejercicio del poder tributario como miembro de una determinada comunidad en la que el mismo tiene incidencia.

Resultaría una discusión interesante cuál sería el vocablo que podría sustituir la referencia a «contribuyente». Profundizar en ella nos distraería de nuestro objeto, por lo que para evitar tal tentación nos limitaremos a realizar una simple mención de las posibles alternativas.

Está actualmente en boga la referencia al «ciudadano» como centro de atención de este tipo de medidas. Los antecedentes en que se inserta esta designación y sus connotaciones sociopolíticas podrían dar lugar a una investigación en sí misma. En general, podríamos entender al ciudadano como miembro de una determinada comunidad jurídica y, en tanto tal, dotado de un cierto estatuto de derechos y obligaciones ligado a dicha comunidad. No se ocultará al lector que esta denominación se inserta en tradiciones de corte liberal, que ven al ciudadano como otorgante del pacto o contrato social que da lugar a una determinada organización estatal.² Lo que a veces no es advertido es que esta categoría deja fuera a un número importante de sujetos que accionan en una comunidad pero que no tienen la calidad de «ciudadanos», por lo que se trata (deliberadamente o no) de una categoría que excluye a grupos considerables de personas, generalmente constituidos justamente por aquellas personas en situación de mayor vulnerabilidad social (por ejemplo, los inmigrantes). Por ello, parece que la mejor

2 Resultan pertinentes las consideraciones que realiza Fernando Quesada respecto de la referencia permanente de los últimos años al término «ciudadanía» en la reflexión sociopolítica: «A la postre, esta pluralidad de situaciones y de perspectivas ha convertido la ciudadanía en un campo simbólico-político con una hiperrepresentación cuasi irrestricta, en el que han venido a confluir los dilemas ideológicos de nuestro momento. Por otro lado, estos dilemas ideológicos, propios de un tiempo tan convulso como el nuevo milenio, han acabado presentando conformaciones políticas aporéticas. En efecto, el triunfo del liberalismo, especialmente tras la caída de los países del Este, ha venido a solapar la teoría política con el liberalismo realmente existente. Más aún, las críticas al orden vigente, en función de horizontes de emancipación humana no realizados, se identifican, las más de las veces, con aspectos disfuncionales del sistema. Se ha interiorizado hasta tal punto la insuperabilidad del liberalismo realmente existente que cualquier alternativa al mismo suele leerse en términos de ingenuidad teórica o de irresponsabilidad práctica...» Quesada, Fernando, «Sobre la actualidad de la ciudadanía», en *Ciudad y Ciudadanía. Senderos contemporáneos de la filosofía política*, edición de Fernando Quesada, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 205.

alternativa para designar a los sujetos de la acción de la defensoría sería la de «persona», sin exclusión o limitación alguna.

En fin, proponemos seguir la denominación «defensoría del contribuyente», advirtiendo que no debería guiarse el lector por el significado más convencional que tales términos tendrían en el contexto habitual en que dichos términos son normalmente utilizados.

La defensoría del contribuyente: una hidra seductora

Nos atrevemos a recurrir a una adaptación del mito griego de la hidra (aquel animal monstruoso contra el que luchó Heracles, cuyas múltiples cabezas se reproducían doblemente cada vez que eran cortadas),³ por cuanto resulta ilustrativo de la realidad con la que nos topamos: por un lado, monstruosa por su diversidad, sus distintas facetas, sus desdoblamientos y peligros, por otro lado, por su capacidad de seducción (aquí la adaptación, puesto que el monstruo mitológico carecía de esta característica y si algo provocaba era miedo y necesidad de tomar distancia). Esta capacidad de seducción resulta un peligro en sí misma y de ello nos vimos alertadas ya avanzada la investigación, de lo que daremos cuenta más adelante (y advertirá el lector el acierto —o no— de la figura mitológica elegida para ilustrar esta herramienta).

La idea de una defensoría de los derechos de las personas evidentemente no es nueva, sino que se ha aplicado desde hace al menos dos siglos (el primer Defensor del Pueblo fue instaurado en Suecia, en 1809, el segundo se implantó en Finlandia en 1919 y hasta 1953 no se implantó en un tercer país, Dinamarca; a partir de aquel momento se implantó progresivamente en numerosos países).

Las facetas o roles que esta figura ha ido cumpliendo en los ordenamientos en los que se ha instaurado han sido múltiples y las áreas en las que han tenido que actuar también se han ampliado en forma considerable.

La materia tributaria ofrece en este sentido ciertas particularidades que han ameritado en muchos estados la creación de órganos específicos (con distintas organizaciones internas y ubicaciones en el organigrama estatal, así como con diversas facultades), que intentan responder a estas particularidades, entre las que cabe destacar:

- El deber de colaboración que recae sobre los sujetos pasivos tributarios, en quienes reposan una serie de obligaciones (formales y sustanciales) cuya omisión amerita graves consecuencias.
- La complejidad de la materia tributaria, que generalmente contiene normativa dispersa, de difícil interpretación y en constante cambio; dificultades que se potencian en sujetos sin formación profesional y cuya

3 Cfr. Grimal, Pierre, *Diccionario de mitología griega y romana*, Paidós, Argentina, 1997, en especial pp. 266 y 243 y Goldhill, Simon, en *Mitología. Guía ilustrada de los mitos del mundo*, Editorial Debate, Madrid, 1993, pp. 147 y 149.

posición económica les impida contratar un asesoramiento específico en la materia.

- Las administraciones tributarias, para el ejercicio de sus competencias, cuentan con facultades particulares que permiten el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos, pero al mismo tiempo las sitúan en una posición de alejamiento respecto de las necesidades, inquietudes o intereses de las personas objeto de tales controles.

Por estas razones, entre otras, no resulta llamativo que, en especial en las últimas décadas, se hayan multiplicado los organismos creados para atender, defender y promover los intereses y derechos de los usuarios frente a la administración tributaria (al punto de que en algunos ordenamientos jurídicos existen defensorías del contribuyente a nivel nacional y a nivel local, como es el caso de España).

Ahora bien, pueden advertirse distintos enfoques a la hora de identificar el fundamento (social, político, jurídico) de estos organismos (enfoques que pueden resultar complementarios), cuya apreciación en mayor o menor medida también impacta en las opciones que cada estado ha tomado con relación a su organización interna y su ubicación en la estructura estatal.

Entre estas orientaciones generales, que marcan a su vez distintos acentos respecto de la comprensión del rol de la defensoría del contribuyente, podríamos identificar los siguientes:

- a. Un rol complementario o coadyuvante de la administración tributaria, en particular en el cumplimiento de los deberes de *información y asistencia* al contribuyente. (*Rol preventivo*)
- b. Constituirse en un espacio independiente para la formulación de *quejas, denuncias, reclamos* con relación a la actividad de la administración tributaria respecto de los usuarios particulares y en tal sentido, integrar una forma de consagración del derecho de defensa o del derecho de petición. (*Rol de defensa*)
- c. Permitir el *control interinstitucional* entre las reparticiones estatales (la extensión e intensidad de este control puede ser sumamente variable) a través de la emisión de opiniones o decisiones (cuyas formas y efectos también admiten múltiples posibilidades: desde simples recomendaciones hasta decisiones con efectos jurídicos directos o la posibilidad de interponer recursos jurisdiccionales). (*Rol de contralor*)
- d. Resultar una garantía sustancial de los individuos y, en tal sentido, ser un *instrumento de participación activa* en la distribución del poder (esto es, no ya como freno frente al posible abuso en el ejercicio del poder por parte del Estado, sino como forma de apropiarse de dicho poder y posibilitar su ejercicio), como una herramienta para realizar o actualizar la democracia. (*Rol de instrumento para la participación en la política tributaria*)

El mayor o menor hincapié que se pretenda hacer en cada uno de estos aspectos impactará, en primer lugar, en la pregunta misma por la pertinencia de la creación de este órgano. En tal sentido, la respuesta a esta pregunta no parece admitir una contestación llanamente positiva o negativa, sino una ponderación de la mayor o menor necesidad de fortalecer los posibles enfoques fundamentales recién relevados en un determinado ordenamiento jurídico y, como consecuencia de este examen, la posibilidad de alcanzar su satisfacción a través de esta figura.

En un segundo nivel (y suponiendo que la respuesta por la pertinencia fuera mayormente positiva), cada uno de estos aspectos permitirá justificar una determinada organización y función del órgano en la estructura estatal.

A continuación, desarrollaremos las implicancias de cada uno de estos roles que, cabe reiterar, no son excluyentes entre sí.

Los deberes de información y asistencia. *Rol preventivo*

Los deberes de información y asistencia de la administración tributaria.

Consideraciones preliminares

El rol de la tributación en las visiones actuales del Derecho, del Estado y el individuo suponen un replanteamiento de ciertos dogmas, que comienzan a abandonarse para asumir progresivamente una nueva dimensión impulsada por la promoción, por un lado, de la participación activa de los individuos en el ejercicio democrático (y, en definitiva, del poder) y por otro, de la asunción de los imperativos éticos que fundamentan este actuar individual en función de la organización del poder público.

La visión en la que se insertaron en general los autores clásicos de Derecho Tributario está vinculada a una comprensión de la economía y del orden jurídico propia de las corrientes liberales: esto es que la propiedad privada preexiste al ordenamiento jurídico, el que tiene como uno de sus principales fines garantizar su reconocimiento y ejercicio (como manifestación de su libertad individual) y en la que el tributo es visto como una limitación a tal derecho de propiedad y que, por ende, debe reducirse en sus efectos al mínimo posible a fin de no repercutir negativamente en las leyes del mercado (que se autorregulan).

En esta construcción (que se preasume a la elaboración jurídica de la tributación) los principios jurídicos (legalidad, igualdad-capacidad contributiva, tutela jurisdiccional) son vistos como límites al legislador para impedir o mitigar el ataque al derecho de propiedad y libertades individuales que la tributación supondría por esencia.

Ahora bien, tal concepción ha venido dejando paso a una construcción con distinto fundamento, que ve al individuo no ya como un ser que se somete al poder del Estado para obtener su protección, sino que es el propio Estado la herramienta que la comunidad adopta para encauzar procesos que habiliten el

ejercicio legítimo del poder conjunto y en el que el individuo se ve como protagonista y participante activo de la concreción del sistema democrático.

En este nuevo esquema o visión, la tributación asume también un papel distinto: ya no es una intromisión a la esfera de los derechos individuales a la que debe ponerse freno, sino que es la manera en que cada uno de los integrantes de la comunidad colabora para lograr los fines que esta comunidad se ha fijado: justicia social, acceso igualitario a los bienes públicos, redistribución de la riqueza, entre otros (en fin, la construcción de una sociedad más solidaria, justa y equitativa).

Como señala José Rozas Valdés:

La obligación de contribuir, en definitiva, se construye sobre la vinculación del ciudadano con una comunidad política concreta. En virtud de su pertenencia a la misma, el miembro de la comunidad contrae una responsabilidad con el conjunto de sus componentes presentes, futuros y precedentes. Resulta unido a todos ellos por unos lazos de solidaridad que comportan la contracción de unos deberes cívicos elementales, entre los que se encuentra la contribución a los gastos públicos. Se es responsable del pago de los tributos en tanto en cuanto se resulta vinculado al sostenimiento de los gastos que comparten los destinatarios de los últimos de las contribuciones —los conciudadanos— por un ligamen de solidaridad, local, nacional o supranacional —y en referencia al pie explícita—: [...] Las exigencias de la solidaridad se confunden con las de responsabilidad cuando se acepta que la persona, en su individualidad, se perfecciona y entiende en tanto que forma parte de una comunidad. En el plano financiero, por lo que aquí respecta, el Estado actuaría como un agente socializador de la responsabilidad personal de modo que, a través de los mecanismos tributarios redistributivos, el sistema condujera a un reparto equilibrado de la responsabilidad de cada uno en el logro de una sociedad cohesionada en la que cada uno aportase en función de sus capacidades y recibiese en proporción a sus necesidades. El problema, claro está, es alcanzar el punto de equilibrio en el que nadie deje de aportar por entender que no le trae cuenta el esfuerzo, sea porque su retribución —después de impuestos— va a considerarla escasa, sea porque el sistema subvencional actúe como desincentivo.⁴

En similar sentido, Francisco Gallo se pronuncia indicando:

[...] En una óptica diferente, de solidaridad, igualitaria y teleológica —propia de los sistemas inspirados en el moderno constitucionalismo participativo— la imposición o la tributación no se considera como potencialmente represiva de la persona y de sus derechos individuales libertarios y no queda justificada simplemente por el hecho de que la recaudación correspondiente vaya dirigida a proteger tales derechos y a remunerar los servicios públicos esenciales prestados por el ente público. Y esto porque en la sociedad liberal-democrática la persona ya no se identifica con el homo oeconomicus —es decir, únicamente con sus derechos patrimoniales y, en general, con cualquier título legítimo de posesión, nacido antes, sin, e incluso, contra el Estado y la sociedad— sino

4 Rozas Valdés, José A., *Nota preliminar al libro de Franco Gallo, Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 16.

que se considera en su complejidad de ser político, social y moral, integrado como individuo en un contexto institucional y abstractamente idóneo para contribuir a los gastos públicos por el simple hecho de realizar un presupuesto que manifiesta una posición ventajosa económicamente valuable.⁵

En este contexto, se hace imprescindible que la Administración actúe como un factor facilitador y promotor del cumplimiento (no únicamente como fiscalizador y sancionador de los incumplimientos), otorgando a los sujetos pasivos u obligados las herramientas para cumplir voluntariamente tales obligaciones.

López-Hermoso destaca en su exposición en las III Jornadas de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid que:

[...] desde hace algún tiempo se viene observando un claro desplazamiento del foco de atención en los procesos de reforma de la Administración. Si anteriormente se habían centrado en la mejora de elementos internos, ahora se coincide en destacar como foco de interés prioritario la mejora de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración. La necesidad de mejorar estas relaciones se considera hoy en todos los Estados como una obligación inexcusable. —E indica más adelante—: La introducción de este nuevo marco de valores en la cultura administrativa se debe definir a través del concepto de *receptividad administrativa* entendido este como el derecho que todo ciudadano tiene a que su Administración sea, a) comprensible, esto es, que su organización se entienda y su funcionamiento sea claro, b) accesible, en el plano espacial, temporal y material, c) que responda a lo que de ella se espera, esto es, que dé soluciones y no aplase o retarde la solución de las demandas y peticiones de los ciudadanos y d) que permita la participación de los ciudadanos en la adopción de las decisiones administrativas que los afecten. Agregando luego que: Las áreas concretas de actuación que deberían presidir esta estrategia de modernización son la mejora y puesta al día tanto de la información y comunicación con el ciudadano como la calidad de los servicios mediante la simplificación de los trámites, pasando por la mejora del funcionamiento y gestión interna de los diferentes órganos administrativos.⁶

5 Gallo, Francisco, ob. cit., pp. 92-93.

6 López-Hermoso Agius, Juan Carlos (Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales), intervención en las III Jornadas de la Oficina del Defensor del Contribuyente de Madrid, publicada en el libro *¿Cliente o contribuyente?*, Thomson Civitas, Editorial Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 36-38.

Concepto de información y concepto de asistencia

Siguiendo a Delgado y Oliver,⁷ los deberes de información y asistencia, si bien relacionados, pueden diferenciarse en distintos conceptos:

1. Las actuaciones de información de la Administración pueden identificarse por medio de cuatro características:
 - son prestadas por la AT de oficio o a instancia de parte;
 - el destinatario de la información puede ser colectivo o singular;
 - el objeto de estas actuaciones «...consiste en dar noticia a los obligados tributarios de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, pero también de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración»;⁸
 - suelen ser llevados a cabo por personal de la propia AT, pero no de forma exclusiva.
2. Las actuaciones de asistencia, por su parte, se caracterizan por:
 - son realizadas siempre a instancia de parte;
 - están dirigidas a un solo contribuyente, esto es, su destinatario es singular;
 - incorporan la interpretación que la Administración hace de la normativa tributaria;
 - no solo son prestadas por la AT, sino también por personal externo.

En cuanto a los fundamentos de los deberes de información y asistencia al contribuyente, ellos tradicionalmente se han ubicado en el principio de seguridad jurídica por un lado o (como propugnan los autores citados) en el principio de eficacia de la Administración.

Es en Sáinz de Bujanda donde se encuentra originalmente esbozada, con enfoque tributario, la construcción del concepto de seguridad jurídica en base a un doble contenido:

1. la certidumbre del Derecho (dimensión positiva del principio), íntimamente conectada con el principio de legalidad; y
2. la interdicción de la arbitrariedad (dimensión negativa), vinculada especialmente al principio de tutela jurisdiccional.

Señala este destacado autor:

Saber a qué atenerse —fórmula muy generalizada en la doctrina para aludir a su esencia y fundamento de la seguridad— no es, en definitiva, sino estar asegurado: 1°. Respecto a la normativa aplicable y su contenido y efectos; y 2°. Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento.

7 Delgado García, Ana y Oliver Cuello, Rafael, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

8 Delgado y Oliver, ob. cit., pp. 53-54.

El logro de la seguridad depende, pues, de dos grupos de factores. El primero se refiere al mundo de la normativa: a su contenido, estructura y conexiones formales; el segundo, a la esfera de actuación del poder público.⁹

En relación con el primer punto, analiza las diversas desviaciones en las que puede incurrir el sistema normativo, que impactan en la seguridad jurídica (indeterminación de vigencias, confusión de cláusulas derogatorias, ausencia de textos refundidos, etc.). Con respecto a la arbitrariedad (a la que identifica como un «comportamiento no ajustado a derecho»), indica en su génesis dos causas: la arbitrariedad formal (en cuanto violación al principio de jerarquía de las normas) y la sustantiva (en cuanto se violentan los valores de fondo del ordenamiento), señalando también como una forma de arbitrariedad la inactividad del Estado en el ámbito normativo cuando es necesaria la regulación o reglamentación.

Son varios los dogmáticos tributarios que siguen tal esquema de trabajo, en especial dentro de la doctrina española. Así, Eusebio González García, divide el análisis de la seguridad jurídica en dos apartados: 1. La idea de certeza; y 2. La interdicción de la arbitrariedad.

En relación con el primer punto, expresa:

[...] la idea de certeza sobre el Derecho es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica... (sus) manifestaciones... son fundamentalmente las siguientes: en primer lugar, la estabilidad del Derecho, en segundo término, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes; finalmente, la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento...

[...] La estabilidad del Derecho... dentro del Derecho Tributario adquiere, si cabe, una trascendencia mayor, debido, de una parte, a la mayor complejidad que día a día presentan las relaciones económicas en el mundo moderno, y de otra, a la mayor participación, en extensiones y profundidad, que dentro de las distintas economías nacionales asume el sector público.

En relación con el segundo aspecto, afirma:

Tradicionalmente se viene considerando el rechazo de la arbitrariedad como el aspecto o manifestación negativa del principio de seguridad en el ámbito jurídico. De suerte que... puede considerarse incluido tanto dentro del principio de seguridad jurídica como más específicamente en el de jerarquía normativa...

[...]

En la esfera creadora de normas jurídicas, el principio de jerarquía normativa supone una graduación o escala que, por referirse a todos los órganos del Estado, obliga, en primer lugar, a la sumisión de las leyes orgánicas y ordinarias a la Constitución...

[...]

9 Sáinz de Bujanda, F., *Hacienda y Derecho*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 293 y 294.

En la esfera aplicativa de las normas jurídicas, la posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales ha de producirse con ocasión de las distintas interpretaciones ofrecidas de los preceptos a aplicar en cada caso.¹⁰

Ferreiro Lapatza, sin embargo, limita su análisis al primero de los aspectos, entendiendo por seguridad jurídica como exigencia de «certidumbre jurídica, certeza jurídica del sometido al Derecho respecto a sus obligaciones y derechos y a las consecuencias de su actuación...»¹¹, deteniéndose en su desarrollo del tema en los aspectos normativos, de técnica jurídica que contribuyen a su juicio a la realización de tal principio.

Siguiendo un esquema similar al propuesto por Sáinz de Bujanda, el argentino Osvaldo Casás analiza el principio de seguridad jurídica en dos aspectos:

- a. En relación con la potestad tributaria *normativa*. En este punto refiere a ciertas exigencias para el ejercicio de dicha potestad a fin de que la seguridad jurídica adquiera plenitud (y en tal sentido refiere, por ejemplo, al respeto al principio de reserva de ley tributaria, la irretroactividad de las normas tributarias, la continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad de los preceptos, etc.).
- b. En relación con la potestad tributaria *aplicativa*. En este aspecto incluye, entre otros puntos: el sometimiento de la actividad administrativa de determinación al bloque de legalidad; la institución de la consulta vinculante; la interdicción de crear tributos por vía analógica; derecho a la información de los contribuyentes, etc.¹²

Para Delgado y Oliver, el fundamento de los deberes de información y asistencia se encuentra en el *principio de eficacia de la Administración*:

[...] el empleo de los medios de información y asistencia por parte de la Administración, tiene como efecto, en primer lugar, la facilitación y motivación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En segundo lugar, como consecuencia del factor anterior, se reduce la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes. En tercer lugar, disminuye la comisión de errores por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

Y, por último, en palabras de Fernández Doctor, «el buen hacer» en estas tareas contribuye a la generación y consolidación de una mejor imagen de la Agencia por parte del importantísimo número de ciudadanos que las demandan y que tan solo se relacionan con la Hacienda Pública en el momento de recibir el servicio de información o de asistencia. Y esta mejora de la imagen puede crear en los ciudadanos una mayor confianza en la eficacia de la institución, lo que sin duda ayudará a generar una conciencia fiscal más profunda, por basarse en el

10 González García, E., «El principio de seguridad jurídica y la codificación Tributaria», en *Principios Constitucionales Tributarios*, Eusebio González García (compilador), Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, México, 1993, pp. 29-34

11 José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen 1, 22.ª edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 2000, pp. 66-69.

12 Casás, O., «Principios Jurídicos de la Tributación», en *Tratado de Tributación*, Volumen 1, dirigido por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 371 y 372.

reconocimiento de la buena gestión efectuada por la entidad que se crea para aplicar, con generalidad y eficacia, el sistema fiscal y el aduanero.

La efectiva prestación de información y asistencia constituye un importante medio para la lucha contra el fraude en tanto que facilita el cumplimiento de los deberes tributarios de los contribuyentes. Además, al disminuir la comisión de errores, se reduce la necesidad de ejercitar potestades de control por parte de los órganos de gestión o de inspección.¹³

En su intervención en las III Jornadas de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, la entonces defensora del ciudadano de la Villa de París, Francia, Frédérique Calandra señalaba:

Los poderes públicos ya no pueden solos decidir qué es lo que es de interés general. La noción de servicio público se basa en la idea de que el interés general es más que el conjunto de los intereses particulares. En Francia se emplea un sentido casi religioso, se dice que el interés general trasciende los intereses particulares y los sobrepasa. Pero quién decide este paso de la frontera, quién decide, quién mide [...] Es una cuestión muy difícil, plantea una pregunta inmediata: cuál es el papel que se puede dar al contribuyente, usuario, cliente, ciudadano del servicio público. Es una pregunta zanjada porque ya no se le puede considerar como un administrado, es un término que ya lo hemos retirado en nuestras conversaciones, porque administrado es como un objeto de la Administración, es pasivo. De ahora en adelante vamos a hablar de usuario, alguien que es activo y que tiene un voto, *tiene un poder de decisión, tiene un poder de influir, puesto que nuestro objetivo es que el usuario se transforme en una especie de palanca, de manivela de modernización de la Administración, que sea él mismo un instrumento de transformación de la Administración*. Entonces los usuarios manifiestan cada vez más la necesidad de una calidad del servicio público [...] hay que crear exigencias, hay que suscitar exigencias entre los usuarios del servicio público. Los ciudadanos deben apropiarse de esa Administración porque es la única condición de un respeto mutuo entre Administración y ciudadanos...¹⁴ (El destacado no está en el original).

13 Delgado y Oliver, ob. cit., pp. 157-158.

14 Ob. cit., p. 51.

La información y asistencia como deberes de la administración tributaria

En las últimas décadas (y particularmente a partir de fines de los años setenta) se ha confirmado a nivel mundial una fuerte tendencia en las administraciones tributarias a la promoción y facilitación del cumplimiento voluntario y en tal sentido, el modelo tradicional de administración tributaria (enfocado a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal) ha mutado a un modelo volcado a la atención y asistencia al contribuyente.¹⁵

Así, en el Manual para las Administraciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2000) se señala:

Muchas administraciones tributarias han adoptado la misión del cumplimiento voluntario. Esta misión se basa en tres principios:

En el desempeño de sus tareas, la Administración Tributaria procura mejorar el cumplimiento con la ley tributaria. Cada funcionario procura mantener y mejorar el cumplimiento de los contribuyentes o el deseo de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones tributarias tan voluntariamente como sea posible;

El cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes tiene un doble efecto. Las leyes tributarias serán mejor observadas, lo que significa mayor efectividad, y la Administración Tributaria puede trabajar más eficientemente. Como resultado, el impuesto total aplicado y recaudado aumentará a largo plazo, mientras que al mismo tiempo, los costos de cobranza disminuirán;

El cumplimiento vincula dos elementos de la misión de la Administración Tributaria. El trato imparcial y adecuado de los contribuyentes es esencial para lograr el cumplimiento. Un mayor cumplimiento lleva a mejores declaraciones de impuestos de los contribuyentes y así, a resultados óptimos.¹⁶

Juega un papel no menor en este campo lo que se ha dado en llamar «aceptación social» de los impuestos, noción que justamente alude a la legitimación no solo jurídica sino social de los diseños tributarios que se dan las comunidades para su sustento.¹⁷

15 Reflejo de esta tendencia es el hecho de que en nuestro país, en la última reestructura de la DGI practicada en 2011 (por Decreto 337/2011 de 22 de setiembre de 2011), se elevó la posición que dentro de la estructura organizacional tenía la repartición dedicada a la atención y asistencia al contribuyente, que pasó de ser un Departamento dentro de la División Recaudación a ser una División en sí misma.

En la misma línea, se aprobó y publicó la Carta del Contribuyente, en la cual se enumeran los principales derechos y deberes de los contribuyentes en su relación con la DGI. Este documento se encuentra disponible en versión electrónica en el sitio web de la DGI: <www.dgi.gub.uy>.

16 *Manual para las Administraciones Tributarias. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*, 2000, escrito por Matthijs Alink y Victor van Kommer, CIAT (disponible en versión electrónica en el sitio web del CIAT: <www.ciat.org>), pp. 29-30.

17 Es cierto que, especialmente en Latinoamérica, ha existido escaso desarrollo dogmático de los deberes morales y de solidaridad, entre los que se encuentran los ligados a los tributos. Sobre el particular existe un interesante análisis del profesor Oscar Sarlo (que incluye una provocadora crítica al manejo dogmático del discurso de los derechos), del que conviene citar el siguiente fragmento: «Dado que la trama moral de una sociedad no puede analizarse

En reciente investigación realizada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el CIAT y el Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana (CAPTAC-DR) sobre el Estado de la Administración Tributaria en América Latina (2006-2010) se constata esta tendencia a la jerarquización de los deberes de atención y asistencia en las administraciones tributarias de la región:

Contar con unos buenos servicios de información y asistencia es un elemento clave para cualquier A.T. moderna. Los servicios de información constituyen una contrapartida a los nuevos modelos de gestión que trasladan muchas obligaciones a los contribuyentes y, al tiempo, son un derecho de los ciudadanos a ser informados acerca de la correcta aplicación de la normativa legal. Una decisión importante de las A.A.TT. es lograr una asignación equilibrada de recursos entre la asistencia y la lucha contra el fraude.

En los sistemas tributarios de amplio alcance hay una gran demanda de información por la complejidad de las normas; la demanda es muy estacional y se concentra en determinados períodos, lo que dificulta el dimensionamiento de los servicios y además, la demanda exige inmediatez en las respuestas. La gran demanda, la inmediatez y la estacionalidad son tres características que condicionan la organización de los servicios de información y que aconsejan buscar formas alternativas para prestar el servicio más allá de la atención directa en oficinas o la atención telefónica descentralizada en cada una de las oficinas.¹⁸

La preocupación por estos servicios puede advertirse en el siguiente cuadro incluido en la investigación recién mencionada:¹⁹

separando el momento de los derechos del momento de las cargas (responsabilidad), una auténtica justificación moral y política de los derechos debiera dirimirse argumentativamente junto con la argumentación en torno a las cargas que ello demandará. Y viceversa: la justificación de las cargas debiera justificarse en función de los derechos a cuya efectividad han de servir.

Consiguientemente, me parece oportuno destacar que el derecho tributario, y la administración tributaria en particular, son pieza clave en la comprensión de los deberes humanos, como parte ineludible de la moralidad básica de una sociedad» (Sarlo, Oscar, «Republicanismo, derechos humanos y deberes tributarios», en revista *Ruptura*, publicada por la Sociedad de Análisis Jurídico, número 3, Montevideo, agosto 2012, p. 71.

18 Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana (CAPTAC-DR), 2012, p. 52.

19 Estado de la Administración..., cit., p. 172.

Con relación a los canales de orientación y asistencia al contribuyente, marque las opciones que correspondan. (P= Se brindan de forma presencial; T= Se brindan vía telefónica o Call-Center; I= Se brindan vía internet; E= Se brindan por escrito).

	P	T	I	E		OTROS
Argentina (AFIP)	X	X	X	X	SMS	
Bolivia (SIN)	X	X	X	X	Correo electrónico (BIT), folletos, trípticos, otros y ahora el lanzamiento del Programa de Cultura Tributaria	
Brasil (RFB)	X	X	X	X	Conversaciones con organizaciones de contabilidad y otras asociaciones profesionales	
Chile (SII)	X	X	X	X		
Colombia (DIAN)	X	X	X	X		
Costa Rica (DGT)	X	X	X	X		
Ecuador (SRI)	X	X	X	X		
El Salvador (DGII)	X	X		X		
Guatemala (SAT)	X	X	X	X		
Honduras (DEI)	X	X	X	X		
México (SAT)	X	X	X			
Nicaragua (DGI)	X	X		X	El Servicio de Consultas por Escrito es una actividad de la Dirección Jurídica Tributaria de la institución	
Panamá (DGI)	X	X	X			
Paraguay (SET)	X	X	X	X		
Perú (SUNAT) I/	X	X	X	X		
Rep. Dominicana (DGII)	X	X	X	X		
Uruguay (DGI)	X	X	X	X		
I/ Las contestaciones por escrito solo se hacen a colectivos (Asociaciones, Gremios, etc.), nunca a particulares.						

La defensoría del contribuyente como alternativa del derecho a la información y asistencia en materia tributaria

Constatada esta evolución y la creciente preocupación desde el aparato burocrático del Estado por informar y asistir al contribuyente, cabe cuestionarse qué rol podría cumplir en esta materia una defensoría del contribuyente en un campo que parece estar tomado por la oferta estatal.

Pues parece que una de las claves en esta área estaría asentada en la *construcción de alternativas y de espacios de legítimo disenso*. Porque convengamos que las administraciones tributarias asistirán al obligado tributario para que cumpla en los términos y condiciones que interpreten adecuados, que ciertamente no serán la única interpretación posible (y quizás ni siquiera la recibida por los

expertos o por los tribunales de justicia, opiniones a las que el sujeto, salvo que se trate de un especialista o que pueda costear los honorarios de uno, normalmente no podrá acceder).

Esta perspectiva coloca a la defensoría del contribuyente como pivote de la cuestión democrática, como un agente capaz de construir comprensiones alternativas desde los sistemas tributarios, que superen la aplicación resignada de criterios administrativos que puedan parecer incomprensibles o incluso arbitrarios para la persona ajena a la especialidad.

Reclamos, quejas y denuncias. *Rol de defensa*

Uno de los papeles fundamentales de la defensoría del contribuyente es la atención de conflictos tributarios surgidos en la relación con las administraciones tributarias.

Los problemas relacionados con la administración de justicia y, en particular con la justicia tributaria, son múltiples y se reproducen a nivel global, predominando la percepción (a veces sobredimensionada) de dificultad en el acceso a la justicia y de una demora excesiva en la tramitación y resolución de los conflictos por parte de los tribunales de justicia (y también de las administraciones en las instancias preliminares, ya sean necesarias o no).

Esta percepción puede apreciarse en la reciente investigación del Centro de Estudios Fiscales (CEF) de Uruguay,²⁰ en el que se consultó a una serie de operadores jurídicos respecto de su evaluación del actual procedimiento administrativo que se tramita ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) (acciones de nulidad contra actos administrativos en materia tributaria), siendo los resultados de esta evaluación los siguientes:

- Es una estructura procesal adecuada para la materia tributaria: 18 %.
- No es una estructura procesal adecuada para la materia tributaria: 73 %.
- No sabe: 9 %.

En términos similares se pronuncia Eduardo Luque, vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda de España:

El que esto escribe lleva más de treinta años ejerciendo la profesión de abogado, en la especialidad tributaria, y ha conocido e intervenido en asuntos, que, de forma habitual y no como supuestos excepcionales, desde que se ha suscitado la controversia hasta que se ha ejecutado la resolución de la última instancia posible, han tenido una duración total de más de quince años, y en algunos casos hasta de veinte o más... No es necesario pues subrayar que la percepción del administrado ante esta situación es de enorme desaliento, no exento de escepticismo, y que el contribuyente afectado en concreto (si es que sobrevive física y jurídicamente), se ve sometido a una suerte de «cadena

20 La investigación a la que se alude fue realizada por el Dr. Santiago Pereira Campos, con el título: *Aspectos institucionales de la garantía jurisdiccional en la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria en Uruguay*. El informe final de la investigación, así como sus anexos se encuentra disponible en versión electrónica en el sitio web del CEF: <<http://www.cef.org.uy/index.php/investigacion/temas>>.

perpetua» procesal que, aunque se estime finalmente su pretensión, raramente le lleva a considerar que se ha hecho justicia de forma plena y acorde a los principios que deben inspirarla (se dice popularmente que una justicia tardía no es justicia). Pero la solución de esto, como luego comentaremos, no debe venir por la vía de dificultar o impedir de hecho el acceso a determinadas instancias, sino por una profunda revisión de todo el sistema, incluyendo, en nuestra opinión, la introducción y el fomento de fórmulas convencionales de resolución de conflictos.²¹

Las vías para la atención de estos conflictos por parte de los defensores presentan importantes variaciones en cada sistema. Podría esquematizarse (un tanto groseramente) estas vías en las siguientes:

Procedimientos administrativos propios (reclamos, quejas, denuncias), referidos a una actuación administrativa o un procedimiento administrativo tributario en curso, con o sin incidencia sobre este último

Es común a todas las organizaciones de defensa del contribuyente que tengan algún tipo de procedimiento para la recepción y tramitación de reclamos de los sujetos pasivos en su relación con la administración tributaria.

Este tipo de procedimientos se inician ante la propia defensoría (las formas para su presentación son diversas y tienden al informalismo) y los requerimientos para su promoción varían desde la exigencia de un interés personal y directo afectado por el actuar administrativo a la aceptación de intereses simples o indirectos.

Este tipo de procedimientos tiene siempre un cierto grado de relación con los actores de la administración tributaria, aunque varía la intensidad de esta relación y los poderes conferidos a la defensoría del contribuyente para incidir en el mismo.

Mínimamente, estas organizaciones tienen la competencia para pedir informes de las reparticiones involucradas en la queja o reclamo, que deben ser respondidos en ciertos plazos (cuyo incumplimiento tiene consecuencias variopintas, según cada sistema y que van desde sanciones virtuales —como la publicación de los órganos incumplidores— hasta efectivas consecuencias para los responsables de la demora y el procedimiento en curso) y con cuyo informe se emite una resolución respecto de la queja, que luego se eleva generalmente a otro órgano superior (según la posición en la estructura administrativa, al órgano superior de la propia administración tributaria o su jerarca o a un poder independiente, como el Parlamento).

Luque, en su artículo ya citado, realiza algunos comentarios respecto de la actuación en este ámbito del Consejo para la Defensa del Contribuyente de España:

21 Luque Delgado, Eduardo, «Algunas reflexiones en torno a las dificultades del contribuyente en la defensa de sus pretensiones: la dilación de los procedimientos en general y la limitación del acceso a la casación», en *Memoria Anual del Consejo de Defensa del Contribuyente del Año 2011*, p. 68. Documento disponible *on line*: <<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2011.pdf>>.

[...] puede concluirse que una forma de disminuir la conflictividad y de mejorar la situación del contribuyente sería profundizar en la búsqueda de otras formas de resolver los conflictos entre los ciudadanos y la Administración Tributaria.

Para ello podría estudiarse la implantación de fórmulas en las que la discrecionalidad de la Administración tuviera un mayor margen, como ocurre en otros países de nuestro entorno, con la posibilidad de llegar a acuerdos en determinadas situaciones [...]

También podría indagarse en las posibilidades de que órganos ya existentes extendieran sus competencias a ámbitos en los que se fueran introduciendo fórmulas de mediación o arbitraje [...]

Y no puede dejarse aquí de hacer referencia al papel que desempeña en la resolución de conflictos el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que, dependiente de la Secretaría de Hacienda, inició su andadura en 1997 [...]

El autor de estas líneas puede afirmar, por su experiencia como vocal del Consejo, que, además de las actuaciones del órgano en el ámbito de las competencias que le son propias, su mera existencia produce un claro efecto de autocontrol de los servicios y de mejora en su funcionamiento, lo que sin duda se traduce en una menor litigiosidad [...] Y en cuanto al ejercicio de las competencias que la Ley General Tributaria le confiere, es una realidad evidente, y en este caso con datos concretos, que, en la tramitación de las quejas que atiende el Consejo, *en muchos casos se satisface la pretensión del contribuyente*, bien porque el servicio afectado rectifique su actuación, bien porque esta sea corregida por el Departamento correspondiente tras una propuesta de revocación, o bien porque se explique al interesado lo inadecuado de su reclamación y quede conforme. En un porcentaje muy elevado de estos casos se está evitando o acortando un procedimiento de reclamación o recurso, lo que sin duda supone una descarga para los órganos de revisión tanto administrativos como jurisdiccionales.²² (El destacado no está en el original).

En ciertos casos, la defensoría del contribuyente tiene competencia para incidir en forma directa en los procedimientos administrativos en curso, posibilidad que se reserva para casos graves en los que se detectan vulneraciones de los derechos y garantías de los sujetos pasivos, a través de una orden de suspensión de dichos procedimientos (de carácter preventivo y provisorio hasta que se supere la situación de riesgo).

²² Luque, E., ob. cit., pp. 79-80.

Patrocinio letrado o derivación en servicios de asistencia jurídica a cargo de otras organizaciones

En algunos casos (como en México, por ejemplo), la defensoría cuenta con servicios jurídicos para representar y patrocinar a los contribuyentes en litigios contra la administración tributaria.

No obstante, es más frecuente que estas instituciones realicen una actividad de enlace o contacto con servicios de asistencia jurídica gratuita a cargo de instituciones académicas u otro tipo de organizaciones (incluso algunos estudios jurídicos privados que prestan un número anual de patrocinios gratuitos como forma de servicio a la comunidad), en los casos en que se verifica que el usuario precisa de dichos servicios y por diversas circunstancias no puede acceder a los servicios de asesoramiento de profesionales independientes.

Este tipo de enlaces o vínculos (que funcionan en forma más o menos aceptada según los casos) es una forma interesante de interacción y acercamiento de diversas organizaciones que buscan acercar a las personas al acceso a la justicia, que optimiza sus posibilidades de acción, al ampliar su red de contactos y comunicación con sus potenciales usuarios (la imagen que podría traducir visualmente este proceso es la de una serie de círculos concéntricos que pasan de estar aislados entre sí a interpenetrarse creando un campo común de acciones diversas e interconectadas que amplían la esfera de garantía y acceso a la justicia de la comunidad).

Legitimación del defensor o defensora para la interposición de ciertas acciones administrativas o jurisdiccionales en defensa de los contribuyentes

En algunos casos se otorga a la defensoría del contribuyente legitimación para recurrir ciertos actos administrativos (en particular cuando se advierte la posible vulneración de derechos de grupos o colectivos) e incluso para promover procesos jurisdiccionales, ya sea en ciertos tipos de acción colectiva o en patrocinio de contribuyentes individuales (en particular en acciones de amparo o de inconstitucionalidad).

Detección de problemas de funcionamiento, eficiencia y equidad del sistema tributario. *Rol de contralor*

La defensoría del contribuyente cumple un rol de suma relevancia al ser una institución capaz de detectar falencias en el ejercicio del poder administrativo, ya sea por hipótesis de ejercicio abusivo o arbitrario o por carencias de gestión, poniendo en evidencia las deficiencias administrativas y a través de estas, las decisiones políticas (o la falta de ellas) que las sustentan.

La información que reciben los defensores (principalmente a través de las quejas, reclamos y denuncias recibidas, así como de los estudios o investigaciones que realizan) le permite evaluar críticamente la gestión tributaria y el modo en que se desenvuelve la relación entre la administración y los sujetos pasivos.

Esta labor se concreta en la elaboración de informes anuales en los que se da cuenta de los problemas detectados, la falta de colaboración de las reparticiones administrativas involucradas, las medidas adoptadas (o la no adaptación de medida alguna). En fin, por este medio, se transparenta la actuación administrativa en materia tributaria (transparencia muchas veces resistida desde los órganos administrativos puesto que la opacidad amplía la esfera de acción administrativa), otorgándose un valioso instrumento de control para el poder estatal (que se refleja particularmente en los casos en que este informe es elevado a órganos parlamentarios) y para todos los integrantes de la comunidad.

La introducción de estos instrumentos de control interinstitucional y social genera a su vez una mayor demanda, creadora a su vez de mayor transparencia:

[...] como muy bien incorpora Beetham, la democracia de calidad requiere también de una ciudadanía virtuosa, es decir, implicada, exigente. Pero ello no será posible si los ciudadanos se desentienden de la política y desconfían de las instituciones. De ahí que sea preciso que la ciudadanía recupere la confianza política y la confianza en sus capacidades como sujetos de la democracia. Esa recuperación de confianza no será posible si la Administración es opaca, no rinde cuentas, no abre vías de participación y control. De ahí la importancia de abrir el círculo virtuoso de la confianza en las instituciones a través de una Administración abierta, responsable, participativa, transparente. Una Administración que así contribuye, además, mucho más eficazmente al bienestar de la ciudadanía y en sus propias capacidades. [...] hoy está cada vez más claro que la propia acción de las instituciones públicas, la calidad de sus políticas, la ausencia de corrupción, la efectividad del Estado de Derecho, a través de la mejora de la satisfacción y la autoestima, pueden ser factores clave para aportar confianza y reforzar las instituciones democráticas. Resumiendo, el buen gobierno genera confianza y, con ello, al menos capacidad de respuesta frente al abuso de poder.²³

23 Villoria, Manuel, «La democratización de la Administración Pública: marco teórico», en *Gobernanza democrática y fiscalidad*, dirigido por Jesús Ruiz Huerta y Manuel Villoria, Tecnos, Madrid, 2010, p. 114.

En el ámbito local, resulta interesante examinar las resistencias y reacciones despertadas por la actuación de la Defensoría del Vecino de Montevideo, expresadas en particular en el tratamiento del informe en Comisión de su primer período de actuación y en la controversia política suscitada en la Junta Departamental de Montevideo con relación a la prórroga en el ejercicio del cargo (que finalmente no fue concedida) al titular de este cargo.²⁴ Así, por ejemplo, uno de los ediles del oficialismo en dicha oportunidad se expresaba en términos ilustrativos:

Nosotros acompañamos la propuesta de nuestra bancada, el informe en mayoría, pero queremos dejar constancia —al igual que cuando se instituyó la figura del defensor del vecino— de que nuestro sector político no está de acuerdo con la figura —no tenemos nada en contra de la persona— porque *no creemos en los controles* ni en los poderes unipersonales, y consideramos que existen muchísimos ámbitos, no políticos —por ejemplo, los concejos vecinales—, en los que los vecinos pueden expresar o plantear las problemáticas o las necesidades que tienen. Por lo tanto, como en la primera oportunidad, por disciplina partidaria acompañamos lo resuelto por nuestra bancada. (El destacado no está en el original).

Y más allá del trasfondo político-partidario de la discusión, resulta remotor captar hasta qué punto la actuación de la Defensoría del Vecino provocó reacciones, con impacto en la prensa, lo cual manifiesta lo molesto que puede resultar para el poder administrativo el control externo, aún cuando tal control se limite a un «poner en evidencia» sus deficiencias o falencias.²⁵

24 El acta respectiva puede consultarse en su versión electrónica en el sitio web de la Junta Departamental de Montevideo: <<http://www.juntamvd.gub.uy/es/archivos/actas/985-1643-actafinal-14032013.pdf>>.

25 Pueden apreciarse, por ejemplo, los duros términos en los que se expresa el 2.º Informe en Minoría de la Comisión Especial creada por Resolución 11.629 (evaluación de la Defensoría del Vecino de Montevideo en su primer período de actuación):

«El actual Defensor del Vecino (Fernando Rodríguez), accedió al cargo cuando el Frente Amplio impulsó su candidatura, lo apoyó y votó en bloque en el año 2006.

De esta manera, surgió desde las filas de la izquierda para convertirse en el primer “Ombudsman” de nuestro sistema institucional.

Aunque Rodríguez no parece contar hoy con el apoyo del Frente Amplio en la Junta Departamental.

La situación del actual titular del Defensor del Vecino, es la mejor prueba del fracaso del Frente Amplio en la intendencia de Montevideo. La misma izquierda que hace seis años hizo campaña para su elección en la defensoría aplanando con su mayoría de votos a los candidatos opositores, es la que hoy quiere cesarlo en el cargo. La razón de fondo es que ha sido demasiado crítico con la gestión frenteamplista.

Así expuesta, esa razón para cesarlo se convierte en el mejor argumento a su favor pues la función del “Ombudsman” se creó para marcar a fuego a la comuna toda vez que le falla a los montevideanos. Y no cabe duda que les falló y les falla muchas veces, tantas que los informes anuales de Rodríguez contienen una colección de críticas la mayoría de las cuales no fueron consideradas primero por el intendente Ricardo Ehrlich, y últimamente por su sucesora, Ana Olivera.

El último informe difundido, es casi un calco de los anteriores en materia de carencias y errores de los servicios. En limpieza, por ejemplo, una de los problemas insalvables de la

Este importante rol de contralor (que vuelve a su titular un incómodo vocero) destaca la necesidad de dotarlo de autonomía política y financiera si es que se le quiere otorgar verdaderamente esta competencia, puesto que de lo contrario, sus posibilidades de actuación serán sumamente limitadas.

Resulta pertinente traer a la memoria las palabras del filósofo y educador uruguayo José Rebellato:

[...] la apuesta ética es a una democracia participativa, inseparable de una educación en la esperanza y del rechazo hacia una cultura de la resignación. Una actitud de profundo compromiso con la democratización del poder, lo que requiere partir de las asimetrías existentes —dentro de la población y en las relaciones entre representantes y representados, técnicos y vecinos, autoridades y ciudadanos— estando abiertos al análisis colectivo, a la problematización y a la transformación de las relaciones sociales de poder. Indignación ante las situaciones de discriminación, dominación y exclusión, lo que requiere una actitud de constante autoanálisis que permita descubrir en nosotros y en nuestras prácticas la reproducción de dichas relaciones. —una actitud ética de compromiso con la subjetividad del otro, basada en la sinceridad, responsabilidad,

administración de izquierda, la denuncia es la misma en el último lustro: mal estado de los contenedores y desparramo de basura por parte de los hurgadores.

Igualmente, en otras áreas las quejas del Defensor del Vecino se repiten hasta el hartazgo como se expresa claramente en el caso de los ruidos molestos. Allí, el informe de Rodríguez, indica que “se reiteran las mismas informaciones, las mismas dilaciones en los procedimientos, las dificultades en las inspecciones, descoordinación entre las oficinas competentes y falta de una normativa actualizada...”.

Esa reiteración de las críticas que hace Rodríguez —sin disimular su fastidio por la falta de respuestas— revela un estilo de conducción municipal cuyos responsables persisten tozudamente en el error a pesar de las quejas de los ciudadanos y de los reclamos del funcionario elegido para representarlos. Un funcionario que, por seguir citando su informe más reciente, dice haber detectado «prácticas poco transparentes» en el manejo y accesibilidad de la información tributaria.

Comentarios de esta gravedad lo enemistan con el oficialismo que, por lo visto, esperaba que Rodríguez defendiera más al titular de la intendencia que a los propios vecinos. Pero no ha ocurrido así, y desde el comienzo su balance sobre la actuación de Ehrlich dejó tantas cosas en el debe que desde el Palacio Municipal le replicaron con extrema dureza. En 2009, por ejemplo, ante las protestas del Defensor sobre el deficitario cuidado del arbolado capitalino, se le contestó con soberbia que «nosotros no necesitamos que se nos venga a decir que hay problemas con el arbolado».

No obstante lo más grave, incomprensible y desatinado es que se han escuchado voces poniendo en tela de juicio el valor y hasta la propia existencia de la Defensoría del Vecino. Permanentemente este Instituto, ha ido cosechando respaldos. Es así que días pasados, el Consejo Consultivo de la Defensoría del Vecino de Montevideo emitió una declaración de apoyo a la institución.

En efecto, el Consejo Consultivo integrado por Analía Bettoni, Alejandro Bonasso, Nelson Fernández, Carlos Gómez, María Elena Martínez y Ademar Olivera, reivindicó la validez del instituto. Además de defender la independencia y profesionalidad demostrada por el actual titular. Asimismo el referido Consejo resaltó los temas en los que intervino: casos de síndrome de Diógenes; contaminación acústica; gestión de ferias vecinales; fincas abandonadas y ocupadas, entre otros. Además destacó la producción de los informes anuales y el método de articulación entre la Junta y la administración para solucionar problemas vecinales.»

reciprocidad y en el diálogo. Porque la construcción de democracia participativa es inseparable de una apuesta ético-política por la autonomía, necesita espacios de reflexión y autoanálisis que permitan procesos de maduración, de reencuentro con nosotros y con los otros, recuperando lo más auténtico de nosotros mismos.²⁶

Instrumento para la participación: emisor de recomendaciones, propuestas, decisiones. Rol de procedimiento para la participación democrática en las políticas tributarias

Dejamos para el final el rol o faceta de la defensoría del contribuyente que puede resultar más transformador y, por ende, también más controversial (en tanto todo cambio supone crisis, en particular cuando para ello se deben compartir espacios de poder).

Es posible, dentro de este apartado, tratar a su vez varias formas de realización de la participación, en la que podríamos señalar para ordenar la reflexión, los siguientes ejes:

- Promoción, difusión, educación.
- Cauce o procedimiento para dotar de voz a quien no la tiene (habilitar espacios para la acción comunicativa).
- Apropiación de espacios, corresponsabilidad.

En cuanto al primer aspecto, la educación en derechos y deberes (a través de programas de formación, difusión pública, actividades de promoción y encuentro, entre otras iniciativas), como todo proceso de aprendizaje significativo, promueve cambios en las comunidades. El cambio en el caso pasa por abandonar una posición de pasividad facilitada por el desconocimiento o la percepción de imposibilidad de transformación (con la consiguiente adaptación al estado de cosas existente) y convertirse en agente, actor, dueño del segmento de realidad (antes desconocido, hoy presente) y por ende, capaz de hacer críticas, proponer cambios, reformar actitudes.

Con relación al segundo aspecto, de suma importancia, supone concebir a la defensoría como un cauce, un procedimiento para habilitar espacios de acción comunicativa y de esa manera, realizar el principio democrático.

Conviene convocar a Habermas, cuando señala:

Es cosa bien sabida que en el mundo, tal como lo conocemos, las comunicaciones y decisiones ocupan sus propios segmentos de espacio y tiempo, consumen energía, requieren un gasto y costo en operaciones organizativas, etc. La selección de temas y contribuciones, al producirse bajo la presión ejercida por el tiempo y los plazos, causa además costes en términos de decisiones que debieron tomarse antes y que ahora llegan tarde. Asimismo, la producción y

26 Rebellato, José y Ubilla, Pilar, «Reflexiones sobre Democracia-Ciudadanía-Poder», en *Democracia Ciudadanía Poder. Desde el proceso de descentralización y participación popular*, coordinadores José Rebellato y Pilar Ubilla, Editorial Nordan-Comunidad, Montevideo, 1999, p. 169.

difusión del saber, orientadas en términos de división del trabajo, dan lugar a una distribución desigual de competencias y conocimientos. En esta distribución social del saber intervienen además los medios de comunicación con su propia selectividad. Las estructuras de la esfera pública reflejan inevitables asimetrías en lo concerniente a las informaciones de que se dispone, es decir, desiguales oportunidades de acceso a la producción, validación, regulación, control y presentación de los mensajes. A estas restricciones sistémicas se añade la desigual distribución debida a la contingencia de las capacidades individuales. Los recursos para una participación en las comunicaciones políticas vienen por lo general estrechamente tasados, empezando por el tiempo de que individualmente se dispone y la fragmentada atención individual a temas que tienen su propia lógica y su propio curso, pasando por la disponibilidad y la capacidad para aportar algo propio en relación con esos temas, hasta las actitudes oportunistas, las pasiones, los prejuicios, etc., que merman o menoscan la formación racional de la voluntad.

Estos pocos rótulos podrían documentarse recurriendo a una amplia bibliografía. Pero aquí se trata solo de qué *significado* tienen en nuestro contexto. En primer lugar, ilustran desviaciones respecto del modelo de la socialización o sociación comunicativa pura, que, según las circunstancias, variarán en grado y alcance, pero que, por su propio tipo, llaman la atención sobre inevitables momentos de inercia, es decir, sobre la escasez de esos recursos funcionalmente necesarios de los que en particular dependen en alto grado los procesos de formación deliberativa de la opinión y la voluntad...

[...] los derechos fundamentales y los principios del Estado de derecho pueden entenderse como otros tantos pasos para la reducción de esa inevitable complejidad que resulta visible a contraluz del modelo que representa la sociación comunicativa pura. Y lo dicho vale sobre todo en lo tocante a la concretización de esos principios en términos de derecho constitucional y a la institucionalización de los procedimientos de política deliberativa (con la regla de la mayoría, los órganos de representación, la transferencia de competencias de decisión, el entrelazamiento de competencias o facultades de control, etc.). Ciertamente que todos los complejos institucionales u organizativos son también mecanismos para la reducción de la complejidad; pero en su forma de instituciones de derecho constitucional estos mecanismos tienen a la vez el sentido reflexivo de trazas, resortes o cautelas que obran en dirección opuesta a la de una complejidad social que amenaza con minar y socavar las presuposiciones (llenas siempre de contenido normativo) de una práctica atendida a los principios del Estado de derecho. Este tipo de contrarregulación mantenedora de la complejidad opera ya en la oposición, tensiones y juego entre la opinión pública informal y la formación institucionalizada de la opinión y la voluntad, regulada por procedimientos. Los circuitos de comunicación del espacio público-político están especialmente expuestos a la presión que la inercia social ejerce en punto a selección; pero la influencia así generada solo puede transformarse en poder político si logra atravesar las esclusas del procedimiento democrático y del sistema político articulado en términos de Estado de derecho.²⁷

27 Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Editorial Trotta, Madrid, 6.ª edición, 2010, pp. 404-406.

La defensoría es un instrumento ideal para convertirse en un circuito de comunicación de los que habla Habermas y, dotada de las facultades adecuadas podrá tener la fuerza para «atravesar las esclusas» del procedimiento democrático y del sistema político. Y esto se logra a través de distintos medios, que combinados entre sí, otorgan a la defensoría una voz con palabras tomadas de otros, una voz para que esas palabras (que normalmente se perderían) se hagan oír.

Nos referimos a la posibilidad de criticar el sistema tributario y su gestión, de transparentar las deficiencias, injusticias, fallas sistémicas, inequidades del sistema tributario; de elaborar propuestas concretas de reforma, de proponer a los actores políticos cambios normativos, de construir espacios para la deliberación, la discusión, la confrontación de intereses.

Podría afirmarse que aumentando las posibilidades discursivas de la sociedad, aumentan también, a su vez, sus ámbitos de democracia. No obstante, para no caer en una explicación autorreferencial, estas posibilidades discursivas que se abren con la institución de la defensoría deberían abrir el campo a distintos sectores sociales, a diferentes intereses (con especial énfasis en aquellos que no son normalmente tenidos en cuenta porque carecen de poder económico y por ende, son insignificantes para sustentar el poder del mercado), porque también se corre el riesgo de abrir espacios para reproducir los mismos discursos de los mismos agentes que ya acceden al sistema político por su poder propio (poder administrativo, poder del dinero) y articular redes integradas para la verdadera acción conjunta de colectivos normalmente desplazados de la atención pública.

Recurramos una vez más a Habermas:

[...] El espacio público-político lo hemos descrito como caja de resonancia para problemas que han de ser elaborados por el sistema político porque no pueden ser resueltos en otra parte. En esta medida el espacio público-político es un sistema de avisos con sensores no especializados, pero que despliegan su capacidad perceptiva a lo largo y ancho de toda la sociedad. Desde el punto de vista de la teoría de la democracia el espacio público-político tiene que reforzar además la presión ejercida por los problemas, es decir, no solamente percibir e identificar los problemas, sino también tematizarlos de forma convincente y de modo *influyente*, proveerlos de contribuciones, comentarios e interpretaciones, y dramatizarlos de suerte que puedan ser asumidos y elaborados por el complejo parlamentario. Es decir, a cada función de señal del espacio público-político ha de sumarse también una capacidad de problematización eficaz. Y esta limitada capacidad para una elaboración propia de los problemas ha de estirarse y utilizarse además para un control del ulterior tratamiento del problema dentro del sistema político.²⁸

Parece importante en este punto tener presente el modelo a adoptar para la defensoría, en particular en cuanto a la opción por un modelo integrado, esto es, un único instituto de defensoría, con subsistemas por temática, de manera de consolidar el poder de esta voz, que de lo contrario se perdería en múltiples acciones comunicativas por tal circunstancia más débiles, menos audibles.

28 Habermas, J., *Facticidad...*, cit., p. 440.

En tal sentido, el modelo sueco parece sumamente atractivo:

En el año de 1975, se reestructura la Constitución sueca y se crean cuatro Ombudsman, uno de los cuales actúa como Presidente, con la función de coordinar las actividades de los otros tres y dirigir las labores administrativas.

Los cuatro Ombudsman suecos tienen diferentes ámbitos de competencia. El Presidente se encarga de los asuntos fiscales, el cobro de impuestos y la ejecución de sentencias civiles, del derecho de acceso del público en general a la documentación oficial, y los asuntos relacionados con el Estado a las autoridades municipales, en cuanto a la forma de tratar a su personal, en asuntos de interés político, como los casos que se refieren a la elección de la Asamblea o de Consejos Locales.

El Ombudsman 2.º supervisa a tribunales, procuradores generales, policía y prisiones.

El Ombudsman 3.º supervisa a las fuerzas armadas, asuntos de la Administración Pública que no sean de la competencia de los otros y de los gobiernos locales.

El Ombudsman 4.º supervisa el campo relacionado con el derecho a la salud y las instituciones que lo prestan.²⁹

Por otra parte, no puede dejarse de considerar (y con esto ya nos adentramos en el último aspecto propuesto para este apartado), que el derecho (y el derecho tributario es una manifestación visible de ello) requiere de legitimación, no solo jurídica sino social.

El derecho solo puede mantenerse como legítimo si los ciudadanos salen de su papel de sujetos jurídicos privados y adoptan la perspectiva de participantes en procesos de entendimiento acerca de las reglas de su convivencia. En este sentido el Estado democrático de derecho depende de los motivos de una población *acostumbrada* a la libertad, los cuales escapan a intervenciones jurídico-administrativas. Esto explica por qué en el paradigma procedimentalista del derecho son las estructuras de una sociedad civil viva y de una esfera pública política no hipotecada por relaciones de poder, estructuras que no se dejan imponer por vía de derecho coercitivo, las que han de sostener una buena parte de las expectativas normativas y sobre todo la carga de la normativamente esperada génesis democrática del derecho.³⁰

Convendría detenerse en este punto, siquiera brevemente, a realizar algún comentario sobre el *poder*, las posibilidades de su *apropiación* por parte de las personas ajenas al sistema político (esto es, que no son operadores directos en el mismo) y un cambio de visión del concepto mismo de poder, que tradicionalmente era identificado con la opresión y dominación (sentido negativo) y que actualmente se ha iluminado con la instalación de una mirada positiva, que plantea al poder como posibilitador de transformaciones constructivas, instrumento para la habilitación de realidades nuevas y mejores.

29 Ramírez Moreno Aguirre, Samuel. «El Ombudsman Fiscal. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Antecedentes», creación de la figura. Crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Volumen VII, número 18, p. 34.

30 Habermas, J., *Facticidad...*, cit., p. 660.

Escribe Ródenas:

[...] estamos postulando la necesidad práctico-teórica de introducir una segunda interpretación del poder. Pues hay que distinguir los ‘poderes de dominación’ de los ‘poderes de emancipación’ (esto es, de ‘no-dominación’). [...] siguiendo una línea interpretativa no-estándar pero que ya está presente en las reflexiones tardías de Michel Foucault cuando escribía: «Entiendo por relaciones de poder algo *distinto* de los estados de dominación. Las relaciones de poder tienen una extensión extraordinariamente grande en las relaciones humanas [...] La liberación abre un campo a nuevas relaciones de poder que hay que controlar mediante prácticas de libertad».³¹

Y más adelante señala este autor: La idea nuclear para que la *legitimidad* sea tomada en serio señala que *lo aceptado de forma socio-política no necesariamente ha de ser aceptable de forma ético-política*. Dicho de otra manera, legitimación y legitimidad no deben ser confundidas dado que se trata de herramientas conceptuales con las que se aspira a una mejor comprensión de problemáticas que son bien diferentes. La categoría de ‘legitimación’ ayuda a *entender los procesos de justificación creencial del ejercicio del poder*; mientras que la de ‘legitimidad’ busca *discriminar los poderes en ejercicio*, distinguiendo los poderes de dominación de los poderes de emancipación a partir de argumentos que tratan de señalar la irrazonabilidad injustificable de los primeros y la razonabilidad justificable de los segundos.

De esta manera, el modelo óptimo de poder emancipador sería aquel que lograrse que *solo los poderes legítimos sean legitimados*. Pero, dado que ese óptimo perfeccionista es históricamente inalcanzable en las sociedades complejas que buscan desarrollarse en libertad, las prácticas emancipadoras deberían ser concebidas como *poderes que traten de deslegitimar todo dominio impuesto en las relaciones entre seres humanos*.³²

El papel que está llamada a cumplir una institución como la defensoría en este ámbito aparece como trascendente (y hasta imprescindible):

El reto de los actuales estados sociales de derecho es convertir las disposiciones y relaciones de poder que se basan en concepciones concentradas, muy verticales y descendentes de la soberanía en *auténticos poderes de soberanía diseminada, horizontalizada y poco ascendentes*, basados en los modelos deliberativos de democracia constitucional igualitaria. Como las hemos concebido, las acciones políticas, en general, y las acciones de mando y obediencia, en particular, estarían así limitadas por el imperio de la ley democrática y la ley democrática limitada por el imperio de la justicia equitativa.³³ (El destacado no está en el original).

31 Ródenas, Pablo, «Problemas de legitimación del poder», en *Ciudad y ciudadanía. Senderos contemporáneos de la filosofía política*, Edición de Fernando Quesada, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 161. La cita a Foucault que realiza el autor es la siguiente: M. Foucault, «La ética del cuidado de uno mismo como práctica de libertad» (entrevista de 1984), en *Hermenéutica del sujeto*, La Piqueta, Madrid, 1994, pp. 109-110.

32 Ródenas, P., ob. cit., pp. 165-166.

33 Ródenas, P., ob. cit., p. 166.

Estudio comparativo de defensorías del contribuyente

*Nacemos, y en ese momento es como si hubiéramos
firmado un pacto para toda la vida,
pero puede llegar el día en que nos preguntemos Quién ha
firmado esto por mí, Realmente son unas hermosas
palabras, de esas que hacen pensar, cómo se llama
el libro, Confieso, con vergüenza, que soy incapaz
de recordarlo, Déjelo, aunque no pueda recordar
nada más, ni siquiera el título, Ni siquiera
el nombre del autor, Esas palabras que, probablemente,
tal como se le presentaron, nadie las había dicho antes,
esas palabras que han tenido la fortuna de no perderse
unas de las otras, han tenido quien las reuniera,
quién sabe si este mundo no sería un poco más decente
si supiéramos cómo juntar unas cuantas palabras
que andan por ahí sueltas, Dudo de que alguna vez
las pobres abandonadas se encuentren, También yo,
pero soñar es barato, no cuesta dinero.*

José Saramago. *Ensayo sobre la lucidez.*

La experiencia internacional: algunos casos paradigmáticos

Para la realización de este apartado se seleccionaron aquellos países que podían aportar una experiencia significativa al respecto, ya sea por el hecho de que han estado en la vanguardia en la implantación de la figura, por las modalidades de organización o por su posible impacto en Uruguay, ya sea por razones culturales o geográficas.

La información se obtuvo, en los casos en que ello fue posible, a través de contactos informales con informantes calificados de los países seleccionados para el estudio de derecho comparado (ya sean del sector académico o profesional en el ámbito tributario), consultando su opinión respecto del rol y consecuencias de la implantación de la defensoría del contribuyente en su país. Asimismo, se recurrió a la información disponible en la Internet, en particular de los sitios web oficiales de las distintas defensorías seleccionadas y en la bibliografía especializada.

En tal sentido, profundizamos en tres de estas experiencias: Estados Unidos, España y México. Luego, en un último apartado, realizamos un panorámico repaso de otras experiencias de interés a nivel internacional, donde estudiamos los casos de Argentina, Italia, Canadá, Inglaterra, Chile, Colombia, Perú, Venezuela y Ecuador.

El caso de Estados Unidos³⁴: la voz del contribuyente

Creación de la figura y su evolución³⁵

En 1979 fue creada en Estados Unidos la Oficina del Ombudsman del Contribuyente (su nombre en inglés: Office of the Taxpayer Ombudsman), dentro de la estructura de la Administración Tributaria estadounidense (Internal Revenue Service (IRS)). Se le otorgaba al defensor la competencia de emitir una Orden de Asistencia al Contribuyente (este es un punto de particular relevancia por cuanto la emisión de esta orden permite la suspensión automática de un procedimiento que lleve adelante la AT), en caso de que el contribuyente sufriera o fuera inminente que sufriera una dificultad significativa (el término en inglés es «significant hardship») como resultado del modo en que hayan sido aplicadas las normas impositivas internas. Asimismo, en su forma original, se preveía que conjuntamente con el Assistant Commissioner (del IRS) emitiera un informe anual al Parlamento (directamente a la Comisión de Finanzas del Senado y a la Comisión de Procedimientos) sobre la calidad de los servicios que el IRS prestaba a los contribuyentes.

Como resultado de la experiencia de los primeros años de funcionamiento y, en particular, de las dudas que se habían formulado respecto de la independencia de este órgano (puesto que, como se señalara, en su diseño original se encontraba dentro de la estructura de la AT), en 1996 se realizó una modificación de su organización y cometidos.

Así, se reemplazó la Oficina del Ombudsman del Contribuyente (Office of the Taxpayer Ombudsman) por la Oficina del Abogado del Contribuyente (Office of the Taxpayer Advocate), órgano independiente de la AT (artículo 7803.c del Internal Revenue Code).

Las razones dadas por la Comisión Conjunta de Tributación para este cambio fueron las siguientes:

Hasta la fecha, el Taxpayer Ombudsman ha sido un funcionario público de carrera, seleccionado por y prestando servicios a voluntad del Director del IRS. Algunas personas podrían sentir que el Taxpayer Ombudsman *no es un defensor independiente* de los contribuyentes. Para asegurar que el Taxpayer Ombudsman

34 Los datos y reflexiones respecto del caso de Estados Unidos han sido elaborados a partir de la información publicada en los sitios web del Taxpayer Advocate Service (<www.taxpayeradvocate.irs.gov>) y del Taxpayer Advocacy Panel (<www.improveirs.org>), así como del documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales número 5/04, «El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE. UU.», elaborado por Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés, disponible *on line* en la siguiente dirección electrónica: <www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_113_EvaAndresyJoseAndres.pdf>. También se utilizó en este punto información obtenida con la colaboración de la organización no gubernamental New Rules for Global Finance Coalition (su sitio web es <www.new-rules.org>).

35 La traducción del inglés original ha sido realizada por las autoras. En los casos de citas textuales, se aportará en nota al pie el texto del original para su confrontación por los lectores.

tiene la jerarquía necesaria dentro del IRS para representar íntegramente los intereses de los contribuyentes, el Parlamento entendió pertinente elevar su jerarquía a una posición comparable con la del Jefe del Consejo. Además, a efectos de asegurar que el Parlamento sea advertido sistemáticamente de los problemas recurrentes e irresueltos y de las dificultades que los contribuyentes enfrentan en su trato con el IRS, el Taxpayer Ombudsman deberá tener la autoridad y responsabilidad de hacer informes independientes al Parlamento para asesorar a las comisiones de redacción legislativa en esas áreas.³⁶

Así, en la misma Ley de Derechos del Contribuyente 2 (Taxpayer Bill of Rights 2) se establecieron las competencias de la Oficina del Defensor del Contribuyente:

1. asistir a los contribuyentes en la resolución de problemas con el IRS;
2. identificar las áreas en que los contribuyentes tienen problemas en su trato con el IRS;
3. en la medida de lo posible, proponer cambios en las prácticas administrativas del IRS para mitigar los problemas identificados; e
4. identificar posibles reformas legislativas que sean adecuadas para mitigar dichos problemas.

Por otra parte, el TBOR 2 sustituyó el informe conjunto del defensor del contribuyente y el Assistant Commissioner por dos informes anuales dirigidos directa e independientemente al Congreso por el Defensor del Contribuyente.

El primer informe debe contener los objetivos del defensor del contribuyente para el año fiscal correspondiente, incluyendo un análisis sustancial y completo, así como información estadística y debe ser presentado antes del 30 de enero de cada año calendario.

El segundo informe trata sobre las actividades del defensor del contribuyente durante el período fiscal que termina en ese año. Este informe debe identificar las iniciativas que el defensor ha desarrollado para mejorar los servicios al contribuyente y la capacidad de respuesta del IRS, debe incluir recomendaciones recibidas de las personas que tienen competencia para emitir la Orden de Asistencia al Contribuyente, describir en detalle el progreso experimentado en implementar dichas recomendaciones, contener un resumen de por lo menos

36 Joint Committee on Taxation, General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 104th Congress JCS-12-96,20 (Dec. 18, 1996).

El texto original es el siguiente: «To date, the Taxpayer Ombudsman has been a career civil servant selected by and serving at the pleasure of the IRS Commissioner. Some may perceive that the Taxpayer Ombudsman is not an independent advocate for taxpayers. In order to ensure that the Taxpayer Ombudsman has the necessary stature within the IRS to represent fully the interests of taxpayers, Congress believed it appropriate to elevate the position to a position comparable to that of the Chief Counsel. In addition, in order to ensure that the Congress is systematically made aware of recurring and unresolved problems and difficulties taxpayers encounter in dealing with the IRS, the Taxpayer Ombudsman should have the authority and responsibility to make independent reports to the Congress in order to advise the tax-writing committees of those areas».

veinte de los más serios problemas que los contribuyentes han tenido al lidiar con el IRS incluir recomendaciones en cuanto a las medidas administrativas y legislativas pertinentes para resolver dichos problemas, entre otras cuestiones.

El objetivo de estos informes es que «el Parlamento reciba un informe auténtico y sin filtraciones de los problemas que los contribuyentes están experimentando y de qué puede hacerse a su respecto».³⁷

Por último, el TBOR 2 extendió el ámbito de aplicación de la Orden de Asistencia al Contribuyente, estableciendo por primera vez un plazo para que el IRS actúe en consecuencia. Asimismo, se atribuyó únicamente al defensor del contribuyente, al commissioner del IRS o al deputy commissioner la facultad de modificar o dejar sin efecto la Orden de Asistencia al Contribuyente y de que ese funcionario que la modifica o deja sin efecto debe explicar por escrito al defensor del contribuyente los motivos por los que tomó tal decisión.

Posteriormente, en 1997, la Comisión Nacional para la Reestructura del IRS aludió al defensor del contribuyente como «la voz del contribuyente». En su debate respecto de la oficina del defensor del contribuyente, la Comisión destacó:

Los defensores del contribuyente juegan un papel importante y esencial para la protección de los derechos del contribuyente y para promover la confianza del contribuyente en la integridad y responsabilidad del IRS. Para lograrlo, el defensor debe ser visto, tanto externamente como en la realidad, como una voz independiente para el contribuyente dentro del IRS. Actualmente, muchas personas en este Parlamento no ven al defensor del contribuyente nacional como independiente. Esta visión se fundamenta en parte en la ubicación del defensor dentro del IRS y en el hecho de que solamente funcionarios de carrera han sido designados para ocupar dicho cargo.³⁸

En respuesta a estas preocupaciones, en 1998 se cambió la denominación del defensor del contribuyente a defensor nacional del contribuyente (DNC) y se estableció que el DNC no podía haber ocupado un cargo como funcionario o empleado del IRS en los dos años anteriores o por los cinco años posteriores a su designación.

Asimismo, se previó para cada estado un defensor local del contribuyente, que responde directamente al DNC.

37 El texto original es el siguiente: «*for Congress to receive an unfiltered and candid report of the problems taxpayers are experiencing and what can be done to address them*».

38 Informe de la Comisión de Reestructura del IRS: A vision for a New IRS 48 (June 25, 1997). El texto original es el siguiente: «Taxpayer Advocates play an important role and are essential for the protection of taxpayer rights and to promote taxpayer confidence in the integrity and accountability of the IRS. To succeed, the Advocate must be viewed, in both perception and reality, as an independent voice for the taxpayer within the IRS. Currently, the national Taxpayer Advocate is not viewed as independent by many in Congress. This view is based in part on the placement of the Advocate within the IRS and the fact that only career employees have been chosen to fill the position».

En 1998 se amplió la definición de «dificultad significativa» («significant hardship»), incluyendo cuatro circunstancias a título enunciativo: 1) la amenaza inmediata de medidas adversas; 2) una demora mayor de treinta días en resolver los problemas contables del contribuyente; 3) que el contribuyente se vea obligado a incurrir en gastos significativos (incluyendo honorarios por patrocinio profesional); 4) el contribuyente sufrirá un daño irreparable o un impacto adverso a largo plazo.

Organización, cometidos y funcionamiento

Como viene de decirse, el servicio está organizado en forma independiente de la Administración Tributaria (IRS) sobre la base de un DNC y defensores locales (al menos uno por estado) que reportan al primero.

En la interna de este organismo pueden identificarse dos grandes áreas: una primera, dedicada a tramitar y resolver las reclamaciones individuales de los contribuyentes y, por otra parte, el estudio de los casos que se repiten para detectar fallas y a la vez diseñar y proponer reformas administrativas y legislativas (esta función la realiza una repartición denominada Systemic Advocacy).

Dentro de la primera de estas áreas interesa destacar las clínicas o consultorios de contribuyentes con bajos ingresos (Low Income Taxpayer Clinics (LITC)). Estos consultorios son organizaciones calificadas que representan a los contribuyentes de bajos ingresos ante el IRS o ante los tribunales de justicia, asesoran a los contribuyentes en las auditorías o en los recursos y procesos de cobro coactivo. También ayudan a los contribuyentes a responder las notificaciones del IRS y a corregir sus problemas contables. Las LITC reciben financiamiento del IRS para brindar servicios de patrocinio, servicios de inglés como segunda lengua o ambos. Las LITC son independientes del IRS pero reciben parcialmente financiamiento del IRS.

Además de ayudar a los individuos a resolver sus problemas con el IRS, las LITC también brindan información a los contribuyentes sobre diferentes asuntos impositivos. Muchas LITC ofrecen reuniones informativas, así como también clases particulares para educar a los individuos sobre sus derechos y responsabilidades como contribuyentes de los Estados Unidos.

Muchas de estas LITC son organizaciones sin fines de lucro exoneradas de impuestos o programas de clínica de universidades de derecho o ciencias económicas. Cada clínica prevé sus propios límites para fijar la línea de bajos ingresos así como otros criterios antes de aceptar representar a determinado usuario.

Generalmente las LITC no ofrecen servicios de preparación de declaraciones, sino que derivan a los usuarios a otros programas previstos para ello (programas de asistencia voluntaria de impuesto a la renta, sitios de asesoramiento para adultos mayores, centros de asistencia al contribuyente del IRS).

En cuanto a la segunda área, como se ha señalado con acierto:

El Servicio, al examinar las situaciones de agravio que ante el mismo hacen valer los contribuyentes es lógico que identifique todo tipo de incidencia en la

aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas formativas, plazos improcedentes, etcétera. De todo ello arranca su segunda función: el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiempo, la presión fiscal indirecta del contribuyente.³⁹

Y en palabras de quien fuera defensora nacional de contribuyente, Nina Olson:

El trabajo de los empleados de la Oficina de Defensa del Contribuyente no termina cuando cierra un caso particular. Los empleados del TAS tienen, como parte de la descripción estatutaria de su trabajo, la responsabilidad de pensar sistémicamente sobre dicho caso.⁴⁰

Los asuntos de los que se ocupa esta repartición son aquellos que afectan a múltiples contribuyentes, que afectan segmentos de la población contribuyente, ya sea nacional, local o regionalmente, que se relacionan con las estructuras, prácticas y procedimientos del IRS, que requieren estudio, análisis, cambios administrativos o reformas legislativas o que involucran la protección de derechos de los contribuyentes, reduciendo o evitando la carga fiscal, asegurando la igualdad de tratamiento de los contribuyentes o brindándoles servicios esenciales.

Esta repartición recibe asuntos a través de un sistema informático de administración, denominado Systemic Advocacy Management System (SAMS), que consiste en una base de datos de asuntos, ideas y sugerencias de cualquier persona y de funcionarios del IRS. A esta base de datos se accede electrónicamente, a través de un formulario en el que se solicita especialmente la no identificación del contribuyente. Luego de una revisión inicial, algunos de estos aportes se convierten en proyectos de la defensoría.

La Oficina de Systemic Advocacy es también la encargada de asesorar en la elaboración del informe anual al Parlamento del DNC.

Interesa destacar asimismo en esta segunda área, que el DNC se alimenta también del Taxpayer Advocacy Panel (TAP), repartición que tiene funciones consultivas. Fue establecido en 2002 bajo la égida del Departamento del Tesoro. Es un Comité Consultivo Federal constituido por voluntarios que representan a los cincuenta estados, el distrito de Columbia y Puerto Rico (aproximadamente ochenta miembros que prestan servicio voluntario por tres años). Utilizando la retroalimentación recibida de la gente, los miembros del TAP se dedican a ayudar a los contribuyentes a mejorar el servicio del IRS y su capacidad de respuesta a las necesidades de los contribuyentes.

39 Andrés, E. y Andrés, J., ob. cit., p. 13.

40 Esta frase está publicada en el sitio web del TAS, concretamente en la siguiente dirección electrónica: <www.irs.gov/uac/What-Is-Systemic-Advocacy%3F>.

El texto original es el siguiente: «The TAS employee's job is not done when he or she closes out a particular case. Taxpayer Advocate Service employees have, as part of their statutory job description, the responsibility to think systemically about that case» (Nina E. Olson, 30 de junio de 2002).

El TAP está compuesto a su vez por cinco comités por proyecto⁴¹ y el Comité Conjunto.⁴² Estos comités tienen competencia para trabajar directamente con el IRS, realizando observaciones o recomendaciones respecto de asuntos y áreas para mejorar y monitorear el estado y progreso de esos asuntos. A partir de 2013, el TAP buscará incluir al menos un miembro para representar a los contribuyentes internacionales (ciudadanos estadounidenses trabajando, residiendo o realizando negocios fuera del territorio de Estados Unidos, que tienen que cumplir obligaciones tributarias en Estados Unidos).

La orden de asistencia al contribuyente (Taxpayer Assistance Order)⁴³

En virtud de las particularidades de este procedimiento, consideramos de utilidad describir brevemente en qué consiste y cuáles son sus efectos.

El artículo 7811 del Internal Revenue Code autoriza al DNC a emitir una orden de asistencia al contribuyente (TAO) que esté sufriendo o esté por sufrir una dificultad significativa como resultado de la manera en que se están aplicando las normas impositivas internas.

La competencia para emitir una TAO ha sido delegada a los directores de área, a los defensores locales del contribuyente, al director ejecutivo, defensor de casos y al DNC (Deputy National Taxpayer Advocate). Estos funcionarios tienen la competencia para emitir, modificar o dejar sin efecto una TAO.

La emisión de una TAO será considerada cuando se presenten conjuntamente las siguientes circunstancias:

- a. el contribuyente está sufriendo o está por sufrir una significativa dificultad («significant hardship») si no se garantiza la asistencia;
- b. la dificultad significativa deriva de la manera en que el IRS está aplicando la ley;
- c. la Oficina del Defensor del Contribuyente (ODC) no tiene competencia para tomar las medidas necesarias para garantizar la ayuda al contribuyente o para resolver el asunto concreto; y

41 Los cinco comités por proyecto son los siguientes: 1) Comité del Proyecto de Notificaciones y Correspondencia; 2) Comité del Proyecto de Declaraciones Juradas y Publicaciones; 3) Comité del Proyecto de Mejoras al Centro de Asistencia al Contribuyente; 4) Comité del Proyecto de Comunicaciones al Contribuyente; 5) Comité del Proyecto de Línea Telefónica Gratuita.

42 El Comité Conjunto está compuesto por el presidente del TAP Nacional, el vicepresidente y directores de los otros comités del TAP. El propósito del Comité Conjunto es actuar en representación de los miembros del TAP para avanzar en la misión del TAP de escuchar a los contribuyentes y realizar recomendaciones para mejorar el IRS. Su función es: revisar y elevar recomendaciones de los Comités del TAP; adoptar y recomendar cambios en procedimientos y prácticas; representar las opiniones consensuadas del TAP en declaraciones públicas; comunicar las decisiones del TAP a los miembros y preparar el informe anual del TAP.

43 La información relativa al procedimiento de la TAP fue extraída del *Manual del IRS (Internal Revenue Manual)*, Parte 13, Capítulo 1, Sección 20, disponible *on line*: <www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-020.html>.

- d. la repartición u oficina interviniente no está de acuerdo con la ODC acerca de la manera adecuada de resolver el caso concreto, o el IRS no adopta las medidas recomendadas por la ODC.

Una dificultad significativa incluye:

- a. la amenaza inmediata de medidas adversas;
- b. una demora de más de treinta días para resolver los problemas contables del contribuyente;
- c. que el contribuyente deba incurrir en costos significativos (incluyendo honorarios por patrocinio profesional) si no se brinda la asistencia;
- d. perjuicio irreparable o impacto adverso a largo plazo, si el contribuyente no es asistido; e) una privación seria causada o de inminente concreción como resultado de la manera particular en que el IRS está aplicando las normas impositivas (no se considera «privación seria» la mera molestia personal o económica).

La TAO puede ser emitida para cumplir cualquiera de los siguientes propósitos:

- 1. para ordenar a la repartición u oficina actuante que adopte una determinada medida, cese una determinada medida o impedirle que tome determinada medida;
- 2. para ordenar al IRS que un determinado caso sea revisado a un nivel superior o se le otorgue prioridad o sea reconsiderado.

Los términos de emisión de una TAO pueden ser variados:

- 1. Para ordenar al IRS a tomar una medida dentro de determinado período de tiempo. Por ejemplo
 - a. levantar un embargo; o
 - b. cesar cualquier medida, tomar cualquier medida permitida por la ley o impedirle tomar cualquier acción con respecto al contribuyente relacionada con: cobranza coactiva, quiebra o responsabilidad o ejecución.
- 2. Una tao solamente exige medidas que estén permitidas por la ley, reglamentos u otra normativa. No pueden ser emitidas para determinar el alcance de la responsabilidad de un contribuyente o para anular o evitar el trámite de revisión de un procedimiento administrativo o proceso judicial seguido respecto de un contribuyente.
- 3. Una tao puede ser emitida para exigir al IRS que:
 - a. considere prioritariamente el caso;
 - b. reconsidere su decisión sobre el caso; o
 - c. revise el caso en un nivel superior de la organización.

Una TAO puede ser emitida para elevar un caso a un nivel superior cuando el defensor local del contribuyente cree que un caso tiene mérito y debería ser resuelto por los niveles de revisión gerencial dentro de la repartición u oficina. Una TAO no debería ser usada para sustituir los recursos administrativos establecidos, tales como la reconsideración de la auditoría.

Por ejemplo: si el contribuyente no está de acuerdo con una determinación de oficio, la odc puede ayudar al contribuyente a obtener una revisión de la determinación a través de un proceso de reconsideración de la auditoría. No es adecuado en general que la odc emita inmediatamente una TAO para solicitar que el caso sea considerado a un nivel superior de la organización sin antes solicitar la reconsideración de la auditoría. La odc puede pedir una revisión expeditiva. Si el IRS rechaza la revisión expeditiva en los casos en que el tiempo sea un factor esencial, el defensor local del contribuyente debería considerar emitir una TAO.

Además de solicitar una reconsideración de un asunto, una TAO puede también ordenar que la actividad de ejecución, tal como el embargo o secuestro sean postergados hasta que la revisión sea terminada. El encargado de la repartición u oficina debe seguir esta orden o apelar la TAO. Sin embargo, la odc considerará modificar la TAO si hay circunstancias apremiantes que requieran medidas inmediatas del IRS (por ejemplo: situaciones en las que la satisfacción del crédito esté en riesgo pueden exigir la emisión inmediata de una orden de embargo).

La TAO puede a su vez ser objeto de apelación por parte del IRS, regulándose el procedimiento (con plazos sumarisimos) que se resuelve en niveles jerárquicos superiores tanto de la odc como del IRS.

El informe anual

Como ya se dijera antes, el DNC debe emitir anualmente un informe dirigido al Congreso, en el que da cuenta de los principales problemas detectados, posibles soluciones y recomendaciones respecto de prácticas administrativas o reformas legislativas.

Tomando como ejemplo el informe anual del año 2012⁴⁴ y en la medida que pueden aportar insumos para la presente investigación, los problemas detectados que se incluyeron en dicho reporte fueron los siguientes:

1. La complejidad de las normas impositivas.

Incluimos algunos de los comentarios del defensor respecto de este problema, puesto que resultan muy ilustrativos.

Señala el defensor que el problema más serio que deben enfrentar los contribuyentes y el IRS es la complejidad del Código Interno de Ingresos Públicos (Internal Revenue Code).

Analizando este problema, el defensor indica que de acuerdo a los datos del IRS los contribuyentes y empresas gastan 6.1 billones de horas por año para cumplir con las obligaciones tributarias, haciendo del cumplimiento tributario una de las industrias más importantes de los Estados Unidos.

Cerca del 59 % de los contribuyentes individuales deben pagar a idóneos para preparar sus declaraciones y otro 30 % utiliza programas informáticos que los ayudan, adquiriendo para ello paquetes informáticos que cuestan U\$S 50 o más.

44 Disponible (en inglés) *on line*: <www.taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report>.

Señala el informe que lo que resulta más preocupante es que la complejidad de la normativa tributaria lleva a resultados perversos. Por un lado, los contribuyentes que honestamente quieren cumplir con la ley frecuentemente cometen errores materiales, que los llevan a pagar de más sus impuestos o quedar sujetos a una medida coactiva del IRS por pagos insuficientes erróneos. Por otro lado, los contribuyentes sofisticados frecuentemente encuentran lagunas que les permiten reducir o eliminar sus obligaciones tributarias.

Indica asimismo que en una encuesta representativa realizada a nivel nacional a más de 3300 contribuyentes titulares de empresas unipersonales, resultó que solo el 16 % dijeron que creían que las normas sobre impuestos eran justas. Solo el 12 % manifestó creer que los contribuyentes pagan su justa parte de impuestos. En tal sentido, señala el defensor que «...encuentra esta extraordinaria falta de confianza pública en el modo de financiación de nuestro gobierno profundamente perturbadora».⁴⁵

2. El impuesto mínimo alternativo (Alternative Minimum Tax) socaba tanto al sistema tributario como al proceso democrático.
3. El IRS está considerablemente subfinanciado para servir a los contribuyentes y recaudar los impuestos.
4. Las víctimas del hurto de identidad y otros contribuyentes vulnerables.
5. El IRS perjudica a las víctimas de actuaciones dolosas de quienes los asesoraron en la confección de sus declaraciones juradas al no resolver completamente su situación fiscal.
6. A pesar de algunas mejoras, el IRC continúa perjudicando a los contribuyentes al incurrir en demoras no razonables en el trámite de las peticiones de devolución válidas que activan filtros informáticos.
7. La estrategia de cumplimiento del IRS de los créditos ampliados para adopciones ha resultado en excesivas demoras para los contribuyentes, ha incrementado los costos para el IRS y no promete nada bueno para la administración de créditos en el futuro.
8. Los programas de declaración voluntaria de activos en el extranjero desestimula el cumplimiento voluntario para aquellos que inadvertidamente no declaran cuentas en el extranjero.
9. El manejo que ha realizado el IRS de las solicitudes de número individual de identificación del contribuyente impone una carga onerosa en los solicitantes, desestimula el cumplimiento y afecta negativamente la habilidad del IRS para detectar y desalentar el fraude.
10. La subsistencia de los derechos fundamentales del contribuyente se vuelve crítica en la medida que el IRS desarrolla un sistema impositivo en tiempo real.

45 2012 *Annual Report to Congress*, p. 2.

11. Las fuentes de recursos sobreextendidas del IRS y los errores del IRS en los procesos de revocación automática y reinstalación están sobrecargando a las organizaciones exoneradas de impuestos.
 - El servicio al contribuyente en el siglo XXI. Introducción a los problemas de servicio al contribuyente: el IRS debe afrontar los desafíos de brindar servicios de alta calidad al contribuyente en el siglo XXI.

En este apartado introductorio, el defensor señala que el IRS ha ingresado en el siglo XXI luego de evolucionar desde una organización de recaudación en distritos locales a una actividad de procesamiento centralizada y a nivel nacional. Las tecnologías de la información han facilitado la producción masiva bajo restricciones presupuestarias importantes, pero al costo del servicio individualizado. En esta sección del informe anual tratará, entonces, acerca de ocho problemas, cuatro de ellos con relación a los medios de comunicación o servicio a los contribuyentes, incluyendo teléfono, correspondencia, tecnología electrónica, cara a cara y video conferencia. Los otros cuatro problemas refieren a las necesidades y problemas que enfrentan varios sectores de la población contribuyentes.
12. Los servicios telefónicos y de correspondencia del IRS se han deteriorado en la última década y deben mejorar para responder a las necesidades de los contribuyentes.
13. El IRS no ha logrado hacer accesible a todos los contribuyentes la declaración para devolución gratuita y la presentación electrónica gratuita.
14. El IRS se está esforzando para cubrir la demanda creciente de los contribuyentes respecto de servicios on line, pero estos esfuerzos no son suficientes.
15. Los desafíos para los contribuyentes internacionales persisten, mientras el IRS se moviliza lentamente para resolver sus necesidades.
16. Las fallas de procesamiento y demoras en los servicios continúan socavando el derecho fundamental de los contribuyentes a designar un representante.
17. El IRS carece de una estrategia general que identifique medios efectivos y eficientes de brindar servicios presenciales al contribuyente.

Con relación a este punto, el defensor señala que los centros de asistencia al contribuyente brindan los medios principales por los cuales los contribuyentes interactúan en persona con funcionarios del IRS. Si bien los avances tecnológicos comienzan a permitir que los contribuyentes interactúen en una plataforma virtual cara a cara con el IRS, el IRS sabe que un segmento de los contribuyentes siempre necesitará recibir servicios en un entorno presencial. Además, el acceso a estos avances o la falta de voluntad de utilizar estos métodos de brindar el servicio, refuerzan el hecho de que el IRS debe mantener servicios presenciales a través de los centros de asistencia al contribuyente. Los contribuyentes

que son menos propensos a usar este tipo de servicios y que tienen acceso a Internet antes que nada, constituyen grupos extremadamente vulnerables que necesitan mayormente los servicios en persona.

18. El IRS está reduciendo sustancialmente la cantidad y alcance de la educación directa y actividades de extensión a los contribuyentes y no está midiendo la efectividad de las actividades de extensión que ha mantenido, aumentando el riesgo de incumplimiento.
19. Un enfoque proactivo para desarrollar una tarjeta de débito oficial para recibir las devoluciones de impuestos beneficiaría a los contribuyentes sin cuenta bancaria.
 - La recaudación como servicio al contribuyente

En este apartado, el defensor indica que en los años 2011 y 2012, el IRS implementó una serie de cambios considerables en sus prácticas conocidas vulgarmente como la iniciativa «Empezar de nuevo» («Fresh Start»). Primariamente enfocada en la recaudación, la iniciativa «Empezar de nuevo» ha producido algunos de los cambios más significativos en el programa de recaudación del IRS en más de una década. Con el foco en retenciones y opciones de pago flexibles, el DNC reconoce los esfuerzos del IRS para enfrentar aspectos de la recaudación que son altamente significativos para los contribuyentes que luchan por resolver deudas por incumplimiento. Sin embargo, el DNC continúa urgiendo al IRS que estudie los hechos y circunstancias de cada caso y no simplemente se fije en una cantidad de dinero que representa obligaciones impagas. Es más, relativamente pocos contribuyentes han experimentado realmente los beneficios de los cambios de «Empezar de nuevo» relacionados con las opciones de pago flexible, como acuerdos de facilidades en cuotas y quitas por acuerdos de pago.

20. La disminución del rol del funcionario ha ido en detrimento de la efectividad global de las actividades de recaudación del IRS.
21. El sistema de recaudación automático debe enfatizar propuestas de servicio al contribuyente para resolver la carga de trabajo asociada a la recaudación de manera más efectiva.
22. Aunque la iniciativa «Empezar de nuevo» ha reducido el número de interdicciones promovidas, el IRS no ha logrado determinar si sus prácticas de presentación de interdicciones están claramente fundamentadas por el incremento de los ingresos y del cumplimiento de los contribuyentes. Este problema tanto en su planteo como en su análisis resulta sumamente interesante, por lo que recogeremos algunos de los comentarios principales del DNC a su respecto.

En cuanto al planteo del problema, el DNC indica que el IRS no ha evaluado todavía la efectividad de sus políticas de interdicciones (embargos, retenciones) en términos de ingresos recaudados o su impacto en futuros cumplimientos. El IRS continúa presentado la mayoría de las demandas de interdicciones

de impuestos federales fundamentado en un parámetro dinerario arbitrario de obligaciones impagas, más que en un análisis exhaustivo de las circunstancias individuales del contribuyente y su situación financiera. A la vez que la presentación de esta demanda fija la prioridad del interés oficial sobre la propiedad del contribuyente, termina generando costos significativos para el gobierno, que frecuentemente no logra hacerse de ningún activo tangible o intangible. Estas prácticas continúan dañando innecesariamente la viabilidad financiera de los contribuyentes, especialmente aquellos que están sufriendo dificultades.

Respecto del análisis del problema, expresa el DNC que el número de demandas ejecutivas llegó al pico de 1.1 millones en el período fiscal 2010. Como resultado de la iniciativa «Empezar de nuevo», el IRS ha promovido un número significativamente menor de demandas en el período fiscal 2012, aproximadamente 780 000, representando una reducción de aproximadamente el 32 % del volumen del período fiscal 2011. Sin embargo, el IRS continúa promoviendo la mayoría de estas demandas basándose en un parámetro dinerario de responsabilidad, sin una revisión humana de los hechos y circunstancias de cada caso particular.

Los resultados del estudio del DNC del año 2012 demuestran que la promoción de demandas ejecutivas durante el período examinado (años calendario 2002-2004) tuvo un efecto negativo en la conducta de pago y responsabilidades de los contribuyentes afectados. Los contribuyentes demandados generalmente pagaron menos y terminaron debiendo una suma mayor que los contribuyentes no demandados:

- Los contribuyentes demandados pagaron un promedio de U\$S 25 845, o aproximadamente un 69 % de su deuda original. Los contribuyentes no demandados pagaron U\$S 38 477, equivalente a aproximadamente un 111 % de su deuda original.
- Al final del período estudiado (período fiscal 2010) los contribuyentes demandados debían un 21 % promedio más de lo que debían cuando la demanda fue promovida (su deuda original había sido generada en 2002). Los contribuyentes no demandados debían un 11 % más de lo que debían en su deuda original.

Estos hallazgos indican a juicio del DNC que el IRS necesita desarrollar nuevos criterios justificados de presentación de demandas basados en evidencia cuantificable de que promover una demanda ejecutiva en una situación determinada resulta claramente en una recaudación mayor y mejora el cumplimiento voluntario de los contribuyentes afectados.

23. La intervención temprana, facilidades de pago y acercamiento proactivo pueden ayudar a las víctimas de los proveedores dolosos de servicios de pago de impuestos sobre la nómina de trabajadores, así como incrementar el empleo y el cumplimiento voluntario.

En el apartado siguiente del informe, el DNC informa acerca del estado actual de ciertos problemas o situaciones, entre las que cabe destacar la fuerte

crítica que remite al Parlamento por la falta de presupuesto suficiente del IRS para cumplir en forma adecuada sus competencias.

En el siguiente capítulo realiza una serie de recomendaciones (sumamente interesantes por su detalle) en cuanto al tratamiento tributario de ciertas situaciones familiares (deducciones por hijos, créditos por adopciones, etc.).

En las siguientes recomendaciones agrupa aquellas referidas a los derechos de los contribuyentes (todas ellas demostrando un profundo conocimiento de las particularidades y problemas concretos de los contribuyentes), por ejemplo: propuestas de reformas legislativas en cuanto a la definición de «último domicilio conocido», embargos sobre la casa habitación, derecho al debido proceso con relación a terceros, medidas para proteger a los contribuyentes y al fisco de los apropiaciones indebidas del impuesto sobre la nómina de trabajadores.

Asimismo, el informe contiene un resumen de los asuntos que han generado un mayor número de litigios, lo que permite determinar las áreas en las que se generan problemas o dificultades de cumplimiento.

Se presentan finalmente las actividades de investigación llevadas adelante por el DNC entre las que destacamos el estudio sobre los *factores que impactan en el cumplimiento voluntario de las pequeñas empresas: resultados preliminares de la encuesta*.

En esta investigación resume como hallazgos clave los siguientes:

- que los contribuyentes dentro del grupo que registra un alto cumplimiento expresaron una mayor confianza en el gobierno y en el IRS;
- que en el grupo de bajo cumplimiento expresaron menos confianza en quienes preparan declaraciones juradas. Aunque la mayoría utiliza sus servicios, no estaban dispuestos a seguir su asesoramiento;
- que los contribuyentes dentro del grupo de bajo cumplimiento se mostraban más dispuestos a participar en organizaciones locales. Además estaban más propensos a informar que los otros participantes ven las normas y el IRS negativamente;
- ambos grupos confesaron una obligación «moral» de declarar los ingresos adecuadamente;
- las respuestas no demuestran que la disuasión económica motive decisiones de cumplimiento. Aquellos dentro del grupo de bajo cumplimiento estaban menos dispuestos a aceptar que el no cumplimiento sale impune;
- la mayoría de los encuestados estuvieron de acuerdo en que las normas tributarias eran tan complicadas que era muy difícil hacer una declaración de impuestos exactamente bien. Aquellos dentro del grupo de alto cumplimiento estaban algo más dispuestos a acordar con esta afirmación, sugiriendo potencialmente que estaban más preocupados en llenar sus declaraciones en forma exacta.

Algunas de las conclusiones del DNC respecto de los resultados de esta investigación resultan de provecho para la presente investigación. Por ejemplo,

expresa el DNC que los resultados de las encuestas asocian la desconfianza en el gobierno nacional y en el IRS con los grupos y comunidades que registran bajos niveles de cumplimiento. Así, los encuestados del grupo de bajo cumplimiento estaban más dispuestos a afirmar que el gobierno es demasiado grande y que desperdicia el dinero de los impuestos, que las normas impositivas son injustas, y que el IRS es injusto (por ejemplo, frecuentemente creen que el IRS está más preocupado en recaudar cuanto sea posible en vez de la cantidad correcta e indican menor satisfacción con los servicios del IRS).

Señala el DNC que para tratar la percepción de los miembros de organizaciones locales de que las normas impositivas y el IRS son injustos, el IRS debería mantener una presencia local y llevar adelante eventos de acercamientos y educativos, particularmente en las comunidades con bajo cumplimiento. Estas medidas podrían terminar autofinanciándose si mejoran los niveles de cumplimiento de los responsables de la mayor parte de la evasión y que se resisten a otras medidas.

Algunas conclusiones con relación a la experiencia del defensor nacional del contribuyente de Estados Unidos

Teniendo presente las características de esta figura, nos ha parecido pertinente detenernos en el desarrollo de su evolución, particularidades, competencias y organizaciones asociadas.

La experiencia del trabajo del DNC aparece como sumamente positiva, en particular en la medida que aporta herramientas efectivas de defensa de los contribuyentes, así como permite detectar con agudeza y exhaustividad las principales dificultades para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que redundaría en beneficios tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria.

Dentro de los aspectos que cabe destacar aparecen como relevantes la evolución marcada hacia una mayor independencia y autonomía del DNC, al separarlo de la Administración Tributaria (en cuyo seno había nacido), otorgarle competencias de decisión (a través de la emisión de la orden de asistencia al contribuyente, con efectos suspensivos), así como su actuación como observatorio, investigador y analizador del sistema tributario y a su vez como espacio articulador de propuestas para cambios posibles y mejoras sustantivas de las realidades detectadas.

En tal sentido, se puede detectar una preocupación constante por crear canales de comunicación con los contribuyentes y con sus organizaciones representativas (los medios con que se ofrecen a los individuos para acercarse al DNC son múltiples, diversos y accesibles, desde el contacto presencial —con oficinas locales—, comunicación telefónica, electrónica, reuniones y eventos, etc.).

Asimismo, un aspecto de suma relevancia es que el DNC actúa como articulador de distintos espacios institucionales (algunos que actúan en la interna de su propia estructura y otros con las que va tejiendo redes de comunicación y acción) que van creando a su vez espacios para la deliberación y formulación de acciones comunicativas de las esferas de la opinión pública política y la opinión

civil (véase por ejemplo la rica experiencia comentada del Comité del Defensor del Contribuyente —Tax Advocacy Panel—), esto es, tejiendo procedimientos novedosos para el fortalecimiento de la participación democrática (otorgando «voz» a quien hasta el momento no la tenía o al menos no podía ser escuchado por otros) y al mismo tiempo y a través de esta apropiación de poder, generar una mayor percepción en la legitimación del uso del poder por parte de la Administración pública.

Cuadro del defensor nacional de contribuyente de Estados Unidos

Tipo de órgano	Competencia y jerarquía	Alcance de sus facultades	Organización interna (aspectos principales)	Organizaciones externas con las que se relaciona
Unipersonal Delegados locales (al menos uno por estado)	Nacional Independiente de la AT	Preventivas Defensoría con facultades de suspender la actividad de la AT en ciertos casos Consultivas y Propositivas	Defensa individual Defensa sistémica Comités de participación ciudadana	IRS Parlamento Clínicas de defensoría de los contribuyentes de bajos ingresos

El caso de España

El caso de España, al cual le vamos a prestar particular atención (en tanto además el español ha sido un modelo de Administración Tributaria con particular influencia en Uruguay), presenta diversas complejidades, puesto que existen varios órganos con competencias y perfiles de defensoría del contribuyente a nivel nacional, autonómico y local.

Analizaremos exhaustivamente los principales y realizaremos algún breve comentario o simple mención a los que tienen menor importancia relativa.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente⁴⁶

Creación

La creación original del Consejo para la Defensa del Contribuyente (cdc) en la Secretaría de Estado de Hacienda fue dispuesta por una norma reglamentaria: el Real Decreto 2458/1996 de 2 de diciembre de 1996 (posteriormente derogado por el Real Decreto 1676/2009 que regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente).

46 Los datos para este apartado fueron extraídos del sitio web del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en particular el menú de Normativa y la Memoria 2011): <<http://www.minhap.gob.es/esES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>> Asimismo, se utilizaron los siguientes documentos: a) Álvarez Arroyo, Francisco: «El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones», disponible *on line* en la siguiente dirección electrónica: <dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/831197.pdf>; b) Villaverde, María: «El Consejo para la Defensa del Contribuyente», disponible *on line*: <dspace.usc.es/bitstream/10347/2671/1/pg_251-272_dereito6-2.pdf>.

La Ley n.º 1/1998 de 26 de febrero de 1998 (Ley de derechos y garantías de los contribuyentes) establecía la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente), previsión derogada por la LGT 58/2003.

El artículo 34.2 de la Ley General Tributaria (Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003), prevé por su parte que el CDC:

[...] velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

Por Real Decreto 1676/2009 de 13 de noviembre de 2009 se establece que el CDC tendrá la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado al Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

En los antecedentes de esta norma reglamentaria se expresa lo siguiente:

[...] la labor del Consejo para la Defensa del Contribuyente ha sido intensa, antes y después de la aprobación de la Ley General Tributaria vigente, ejerciendo su función primordial de defensa de los derechos de los obligados tributarios, como se dijo más arriba, permitiendo la mejora de los servicios prestados por la Administración Tributaria, no solo gracias a las quejas manifestadas por los usuarios de tales servicios, sino también, y de forma señalada, a través de sus sugerencias y de las propuestas de todo tipo planteadas por el propio Consejo, siempre con el objetivo común de apuntalar la evolución y desarrollo de un sistema tributario moderno, que debe tener entre sus prioridades la de buscar y conseguir el equilibrio entre garantizar el cumplimiento del principio constitucional según el cual los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y aplicar el sistema tributario con absoluto sometimiento a la legalidad, salvaguardando así, entre otros, el principio de seguridad jurídica.⁴⁷

Las normas de funcionamiento del CDC fueron adoptadas por Acuerdo del Pleno del CDC de 24 de febrero de 2010.

Organización y competencias

El CDC es un órgano colegiado, compuesto por 16 vocales nombrados y cesados por el titular del Ministerio de Economía y Hacienda (con excepción de aquellos que tienen la condición de vocales natos en razón del cargo que ostentan, a saber: el director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el director del Servicio Jurídico de la AEAT y el abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos).

Ocho de estos vocales son representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general, nombrados a propuesta del secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos (cuatro de ellos

47 Este documento puede consultarse en: <www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/RD1676_2009.pdf>.

deben pertenecer al ámbito académico y los otros cuatro deben ser profesionales en el ámbito tributario, todos ellos de «reconocido prestigio»).

Los restantes cuatro vocales son representantes de la AEAT: dos representantes de los departamentos y servicios de la AEAT, el director del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT y el director del Servicio Jurídico de la AEAT (estos dos últimos vocales natos).

También serán vocales un representante de la Dirección General de Tributos y un representante de la Dirección General del Catastro, un representante de los Tribunales Económico Administrativos y el abogado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial (este último, vocal nato, será además secretario del CDC).

Con relación a la integración del CDC, Ferreiro Lapatza (quien fuera presidente del CDC) señaló:

En cuanto a su composición, el Consejo integra 8 vocales de «dentro» de la Administración y 8 vocales de «fuera» de ella.

Muchas veces se duda de la conveniencia de esta composición paritaria, o, incluso, de la conveniencia de los vocales de la Administración que motiva las quejas. Mi experiencia personal ha decantado estas dudas hacia las ventajas de la composición actual y no hacia sus posibles inconvenientes.

La presencia en el Consejo de los altos cargos, como vocales de la Administración Tributaria, tiene dos ventajas innegables. En primer lugar, la Administración Tributaria adquiere así conciencia de los problemas, críticas y quejas que su actuación genera en los ciudadanos. Toma conciencia de ella e intenta solucionar los problemas puestos de manifiesto con la indudable mejora que ello genera en la organización y relaciones de la Administración.

En segundo lugar, los problemas concretos que se suscitan en cada queja se transmiten de forma inmediata a la Administración que, en su caso, puede solucionarlos.

Por lo demás la composición mixta posibilita el acuerdo a través del Consejo entre administración y administrados sobre la existencia del problema y sus vías de solución.

El Consejo se sitúa así donde sus creadores, primero, y la LGT, después, quisieron situarlo: un órgano situado entre la Administración y los administrados para mejorar las relaciones entre ellos y evitar posibles conflictos y posibles pleitos ante los Tribunales.⁴⁸

Las *funciones* atribuidas al CDC son las siguientes:

1. Atender las quejas de los obligados tributarios.
2. Analizar la información de las quejas y realizar las correspondientes propuestas para la adopción de medidas a su respecto.

48 Ferreiro Lapatza, J., *Memoria Anual 2004 del Consejo para la Defensa del Contribuyente*, disponible online: <<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/Memoria%202004.pdf>>, p. 8.

3. Remitir informe a los órganos de la AT afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión, pudiendo promover el inicio del procedimiento de revocación.
4. Recibir las sugerencias de los individuos, analizando la información para su estudio, tramitación y atención.
5. Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.
6. Elaborar una memoria anual de sus actuaciones, con sugerencia de medidas normativas o de otra naturaleza, dirigida al secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como a la Dirección General para el Impulso de la Administración Electrónica.
7. Asesorar al secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de quejas y sugerencias cuando este lo solicite.
8. Proponer al secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos las modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Órganos del Consejo para la Defensa del Contribuyente

El CDC está integrado por los siguientes órganos:

El pleno

Lo componen la totalidad de los miembros del Consejo, bajo la dirección del presidente y asistido por el secretario del Consejo, teniendo entre sus competencias establecer, a propuesta de su presidente, las líneas generales de actuación del Consejo, el régimen de organización y funcionamiento internos, aprobar la memoria anual, examinar y acordar la remisión de informes a los órganos de la AT afectados por la queja, promoviendo en su caso el inicio del procedimiento de revocación, elaborar propuestas normativas.

La comisión permanente

Está compuesta por el presidente del Consejo, tres miembros designados por el pleno a propuesta del presidente (entre los vocales) y por el secretario del Consejo.

Entre sus funciones cabe destacar las siguientes: decidir la tramitación y distribución de las quejas y sugerencias, efectuar el seguimiento de los expedientes tramitados por el Consejo y su unidad operativa (informando al pleno al menos una vez por año), revisar las admisiones e inadmisiones de quejas y sugerencias, examinar y aprobar las contestaciones en relación con los expedientes de queja en ciertos casos, proponer al pleno la elaboración de propuestas normativas o de otra naturaleza en relación con la aplicación del sistema tributario que considere que contribuyen a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

El presidente

El titular de este cargo es designado de entre los vocales por el Ministro de Economía y Hacienda y ejerce funciones por el plazo de cuatro años.

Se establece que para ocupar el cargo se debe tener la condición de profesional de reconocido prestigio en el ámbito tributario, con al menos diez años de ejercicio profesional.

Ostenta la representación del CDC y es quien cumple las funciones de enlace con la Secretaría de Estado de Hacienda, con la AEAT y demás organismos públicos y privados.

Sus funciones principales son: dirigir la actuación del Consejo, ostentar su representación, convocar y presidir las sesiones del Pleno y la Comisión permanente, solicitar la colaboración a la unidad operativa, acordar la remisión de copia del expediente de queja al órgano responsable cuando la importancia y gravedad del asunto así lo requiera o cuando se apreciaran conductas que pudieran ser constitutivas de infracción penal o administrativa; remitir los informes y propuestas que se elaboren por el Consejo.

El secretario del Consejo y de la comisión permanente

Este cargo recae en el abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Sus funciones son, entre otras: efectuar la convocatoria de las sesiones, recibir los actos de comunicación de los órganos del CDC, extender las actas, expedir certificaciones, cuidar del archivo de los documentos del CDC.

La unidad operativa de la AEAT

Por otra parte, el Real Decreto 1676/2009 prevé que la AEAT adscribirá una unidad operativa (coordinada por el director del Servicio de Auditoría Interna) que prestará apoyo técnico al Consejo en el desempeño de las funciones que tiene encomendadas.

Las funciones de esta unidad operativa serán:

- a. Tramitar las quejas, sugerencias y propuestas que sean competencia del Consejo.
- b. La comunicación con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda, de la AEAT y del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como el soporte administrativo y técnico de dicha tramitación.
- c. La elaboración de los informes y estudios, particulares o generales, y de los proyectos que le sean encomendados por el presidente del Consejo.

Cabe señalar que los funcionarios que integran esta unidad operativa, como se desprende de lo antedicho, son funcionarios dependientes de la AEAT.

Las quejas y sugerencias

Las *quejas* deberán tener relación directa o indirecta con el funcionamiento de los órganos con competencias tributarias. Estas quejas podrán referir al:

[...] ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, así como relativas a las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios.⁴⁹

Las *sugerencias*, por su parte, pueden tener por objeto:

[...] la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento en el ahorro del gasto público, la simplificación de trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.⁵⁰

En cuanto a sus *efectos*, las quejas y sugerencias no tienen la calidad de recurso administrativo ni tienen efecto suspensivo respecto de la tramitación del procedimiento ni interrumpe los plazos correspondientes.

Las contestaciones y demás actos del CDC «... no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional».⁵¹

Para presentar una queja que se relacione directa o indirectamente con un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria se requiere tener un interés (simple) en un determinado procedimiento. En este caso, se requerirá la identificación del interesado.

Las sugerencias, en cambio, pueden ser formuladas en forma anónima.

Ambos trámites pueden promoverse en forma personal o presentarse por medios electrónicos, así como en las hojas de quejas y sugerencias que deberán encontrarse en las oficinas y dependencias de la AEAT y del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, teniendo los interesados el derecho a ser auxiliados por los funcionarios de dichas reparticiones en la formulación y constancia de su queja o sugerencia.

Presentada la queja o sugerencia, la misma puede admitirse o ser «inadmitida».

La competencia para determinar la admisión o no de las quejas y sugerencias corresponde a la unidad operativa, que debe informar a la Comisión Permanente respecto de los acuerdos de inadmisión adoptados y sus causas, pudiendo, en su caso, revisar dichos acuerdos.

49 Artículo 7.1 del Real Decreto 1676/2009.

50 Artículo 7.2 del RD 1676/2009.

51 Inc. 3 del artículo 7.3 del RD 1676/2009.

Si la causal de *inadmisión* fuese advertida en una fase posterior del procedimiento, la Comisión Permanente o el pleno, en su caso, la pondrán de manifiesto a los interesados.

Las causales de inadmisión son las siguientes:

- a. Cuando su objeto no sea susceptible de queja o sugerencia, en particular:
 1. Cuando se pretenda tramitar por esta vía recursos, reclamaciones o acciones distintas, así como denuncias, sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios competentes.
 2. Cuando se articulen como quejas las peticiones de información en general, así como las peticiones de información sobre los procedimientos de devolución tributaria u otros sujetos a plazos específicos, formuladas antes de la finalización de tales plazos.
- b. Cuando sean formulados por quienes no tengan legitimación.
- c. Cuando se omitan datos esenciales no subsanables o cuando no se subsane tal omisión cuando sea puesta de manifiesto.
- d. Cuando se trate de reiteración de quejas o sugerencias ya presentadas y resueltas.

En cuanto al *procedimiento de inadmisión*, se establece que el acuerdo de inadmisión se pondrá de manifiesto al interesado en escrito motivado y cuando los defectos detectados sean subsanables se le otorgará un plazo de diez días para subsanarlos.

En caso de contestación al requerimiento y persistencia de las causas de inadmisión se declarará esta definitivamente, comunicándosela al interesado.

Si no hay contestación en plazo se procederá al archivo del expediente.

El hecho de que la queja o sugerencia sea inadmitida, no impide que con relación a la misma se elabore una propuesta o informe a propia iniciativa del CDC, en relación con la defensa genérica del contribuyente.

Las personas y entidades que hayan formulado una queja o sugerencia podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra su tramitación. Esta información se facilitará preferentemente por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra la tramitación, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó.

Se establece asimismo que todos los datos, informes o antecedentes de cualquier naturaleza obtenidos por el CDC y su unidad operativa tendrán carácter reservado. Por Resolución de 22 de julio de 2010, la Secretaría de Estado de Hacienda estableció que en aplicación de las obligaciones de sigilo y secreto que recaen sobre los empleados públicos, los dependientes de la unidad operativa se abstendrán de cualquier comunicación, manifestación o comentario relativo a las quejas o sugerencias recibidas, con las únicas excepciones que deriven de la estricta aplicación del procedimiento o de las consultas que les formulen los superiores jerárquicos funcionales de la propia unidad operativa.

El trámite de las quejas

En términos generales, se establece que las quejas recibirán un tratamiento uniforme que garantice su rápida contestación y su conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado. Asimismo, se dispone que será función prioritaria de la unidad operativa procurar que se dé a las quejas la solución más adecuada en cada caso, bajo los criterios de eficacia, agilidad y objetividad, a cuyo efecto deberá mantener la relación más estrecha con los servicios administrativos responsables, colaborar con ellos y apoyarlos en dicha tarea.

El *plazo máximo* fijado para el procedimiento es de seis meses. De cualquier manera se establece que el silencio no tendrá efecto positivo (esto es, no implica la aceptación de la exposición de hechos ni de los argumentos jurídicos expuestos en la queja), sin perjuicio de que el interesado podrá poner de manifiesto la demora ante el Consejo.

Una vez admitida la queja, la unidad operativa dará traslado de ella al órgano responsable del servicio administrativo afectado.

Este órgano debe dar respuesta directamente y por escrito al interesado en el plazo de 15 días a contar desde el día siguiente de recibida la queja, comunicando a la unidad operativa esta respuesta que incluirá, en su caso, la solución adoptada.

Si no se da respuesta en el plazo previsto, la unidad operativa requerirá del servicio afectado la remisión de la respuesta que considerase procedente al interesado, en el plazo de 15 días a contar desde el siguiente a la recepción del requerimiento.

El interesado puede oponerse a la respuesta recibida, contando para ello con el plazo de un mes. Puede manifestar su disconformidad con la respuesta expresamente ante el Consejo o el propio Consejo puede proceder a su tramitación, si no se mostrase de acuerdo con la respuesta. En estos casos, el Consejo emitirá las contestaciones que procedan, comunicándolas a los interesados y dando traslado de ellas al órgano responsable afectado por la queja.

Cuando: a) la importancia y gravedad de los asuntos planteados así lo requiera, o b) cuando se apreciase conductas que pudieran ser constitutivas de infracción penal o administrativa; la unidad operativa, previo informe del servicio administrativo afectado, propondrá de forma motivada al presidente del Consejo la remisión de copia del expediente al órgano responsable del citado servicio, remisión que será comunicada al interesado.

Es importante destacar que la unidad operativa *carece de competencia* para acordar u ordenar la adopción de medidas o actos administrativos en los procedimientos administrativos. Sus facultades se limitan a comprobar los hechos o circunstancia expuestos en las quejas, sugerir, en su caso, soluciones específicas e impulsar la resolución de los asuntos.

Para el desarrollo de sus cometidos la unidad operativa tendrá acceso a las bases de datos e información en los mismos términos establecidos para la jefatura de los correspondientes servicios.

Por otra parte, se prevé la posibilidad del Consejo de *abstenerse* del trámite de la queja: a) cuando tuviera conocimiento de que en forma simultánea se está tramitando un procedimiento de revisión de cualquier naturaleza sobre la misma materia; b) cuando tuviese conocimiento de la existencia de actuaciones penales en relación con los actos y procedimientos a los que la queja se refiera. Deberá comunicar la abstención al interesado y se procederá al archivo de la queja.

La abstención no procede cuando la cuestión se relacione con deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios.

Aun cuando se haya procedido a la abstención y de forma excepcional, la Comisión Permanente estará habilitada para elaborar por propia iniciativa propuesta o informe, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.

Se prevé, asimismo, que el procedimiento pueda terminar por *desistimiento* del interesado, sin perjuicio de que la unidad operativa proponga a la Comisión Permanente la prosecución del procedimiento, por entender que existe un interés general o la necesidad de definir o esclarecer las cuestiones planteadas. El desistimiento tampoco impedirá la comunicación al órgano responsable del servicio en casos graves o que involucren conductas que puedan constituir ilícitos.

Las *formas de terminación* del procedimiento de queja son las siguientes:

- a. Acuerdo de inadmisión o archivo.
- b. Respuesta del servicio afectado (cuando es aceptada por el interesado).
- c. Contestación del Consejo (cuando el interesado manifestó su desacuerdo con la respuesta del servicio afectado).
- d. Desistimiento.

El trámite de las sugerencias

En el trámite de las sugerencias debe garantizarse que el órgano responsable del servicio al que refieren tome conocimiento de las mismas.

Presentada y admitida la sugerencia, la unidad operativa dará traslado de ella al órgano responsable del servicio administrativo afectado, que dará respuesta directamente y por escrito al interesado y comunicará a la unidad operativa la solución adoptada.

Cuando las sugerencias refieran a un desacuerdo con las normas tributarias: [...] se remitirán, para su contestación, a los órganos de la Administración Tributaria a quienes corresponda, según la materia y el rango de la norma, la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.⁵²

Si la naturaleza de la sugerencia lo requiere, la Comisión Permanente podrá formular las propuestas o informes relativos a la función genérica de defensa del contribuyente.

52 Artículo 12.3 del RD 1676/2009.

A diferencia del trámite de la queja, la contestación de las sugerencias, no dará lugar, en ningún caso, a la prosecución posterior de un procedimiento ante el Consejo por la disconformidad de quien realizó la sugerencia respecto a su contestación.

El procedimiento de las sugerencias podrá *terminar* por:

- a. el acuerdo de inadmisión o archivo;
- b. la contestación del servicio afectado;
- c. la contestación realizada por órganos de la AT (en los casos en que la sugerencia refiera a normativa tributaria).

Por último, cabe apuntar que en los casos en que las quejas y sugerencias refieran a cuestiones técnicas, no jurídicas, derivadas de la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en los procedimientos tributarios, el Consejo podrá proponer su tramitación por los órganos de la ET directamente responsables de la gestión de tales sistemas.

Información y publicidad

En la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de 22 de julio de 2010, se establece que los ciudadanos deberán ser informados sobre la existencia del sistema de formulación de quejas y sugerencias, disponiéndose a tales efectos, entre otras medidas, que:

- a. Existirán *carteles* visibles en los vestíbulos o zonas de acceso de las oficinas y en los servicios de información y en las zonas de relación con los ciudadanos de mayor afluencia, explicándose la localización física de las Unidades receptoras.
- b. Se insertará *información normalizada*, de forma claramente visible, en todos los manuales e instrucciones administrativos sobre cumplimentación de declaraciones, realización de trámites específicos, régimen administrativo aplicable a determinados contribuyentes y publicaciones informativas similares.
- c. En todas las oficinas, tanto en los servicios de información como en las unidades de mayor afluencia de público, se dispondrá de un *folleto informativo* normalizado sobre el sistema de presentación y resolución de quejas y sugerencias.
- d. Se incluirá un apartado específico informativo sobre el CDC en los *portales y sedes electrónicas* de los servicios de la Secretaría de Hacienda.

Las tareas consultivas y propositivas

El pleno del Consejo, ya sea por propia iniciativa o a propuesta de la Comisión Permanente, elaborará propuestas normativas o de otra naturaleza en relación con la aplicación del sistema tributario que considere que contribuyen a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

Estas propuestas serán remitidas al secretario de Estado de Hacienda (esto es, a su jerarca) o, en su caso, a otros órganos de la Secretaría de Estado y al director general de la AEAT, para su toma en consideración.

Estas propuestas podrán también originarse en quejas y sugerencias, cuando de ellas emerjan razones debidamente justificadas de especial complejidad o trascendencia o afecten a un gran número de personas o entidades.

La impugnación del RD 1676/2009 y la Sentencia del Tribunal

El Real Decreto 1676/2009 (que, como ya se viera regula el CDC), fue objeto de recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sindicato de Inspectores de Hacienda, recurso que fuera finalmente desestimado por Sentencia de 7 de junio de 2011 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo⁵³. Uno de los agravios incluidos en el recurso fue la disposición contenida en el artículo 7.3, en cuanto a que las resoluciones respecto de las quejas y sugerencias no serán susceptibles de recurso administrativo o acción jurisdiccional.

Señala el Tribunal Supremo en este punto que:

Las alegaciones que se han resumido antes son básicamente dos. La primera en el orden lógico es la vulneración del principio de reserva de ley establecida en el artículo 53.1 de la Constitución, por afectar una norma reglamentaria a un derecho fundamental como el derecho a una tutela judicial efectiva. En segundo lugar, se imputa al precepto impugnado el crear un ámbito de actuación administrativa exento de control jurisdiccional, en contra de lo que establece el artículo 106.1 de la Constitución y el 1 de la Ley de esta Jurisdicción.

Ninguno de los dos alegatos puede prosperar. La reserva de ley establecida por el artículo 53.1 de la Constitución afecta, según se indica expresamente en el propio artículo constitucional y ha explicado una reiterada jurisprudencia constitucional, a la regulación de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo del Título primero de la norma suprema. El precepto impugnado en modo alguno afecta o incide en la regulación del derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que en ningún caso podría infringir la referida reserva de ley. El artículo 7.3 del Real Decreto recurrido podría ser, en su caso, contrario al citado derecho fundamental, pero no por la infracción formal de que hablamos, sino por excluir del control judicial a un determinado tipo de actos administrativos —como también aduce el Sindicato recurrente—. O, dicho en otros términos, de ser cierta la tesis de la entidad actora de que se crea un área

53 El texto completo de la Sentencia se encuentra publicado en forma electrónica y disponible en la siguiente dirección: <<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=TS&reference=6026989&links=&optimize=20110630&publicinterface=true>>.

de actuación administrativa exenta de control jurisdiccional en contra de lo que establece el artículo 106.1 de la Constitución, se estaría simultáneamente conculcando el artículo 24.1 de la Constitución, pues se estaría impidiendo el acceso a la tutela jurídica efectiva en relación con tal actuación administrativa. Pero al no haber regulación del citado derecho fundamental, no puede existir infracción de la reserva de ley.

Sin embargo, tampoco puede admitirse que la exclusión de recursos establecida en el artículo 7.3 del Real Decreto impugnado sea contraria a los citados preceptos constitucionales, dada la naturaleza de los actos a los que se circunscribe tal exclusión. El precepto regula la actuación administrativa originada por las «quejas y sugerencias» formuladas por los contribuyentes al amparo del propio precepto y dicha actuación se limita a las «contestaciones y demás actos» producidos por el Consejo en respuesta a la iniciativa de los ciudadanos. En primer lugar es preciso descartar la interpretación de la entidad recurrente en el sentido de que la referencia a «los demás actos», supone una remisión residual a cualquier actuación del Consejo. Antes al contrario, del sentido global del precepto lo que se desprende es que la expresión «contestaciones y demás actos» queda en todo caso circunscrita a la actuación administrativa de respuesta a las quejas y sugerencias de los contribuyentes: contestaciones y cualquier clase de actuación escrita u oral que trate de dar satisfacción a las referidas quejas y sugerencias de los ciudadanos.

En segundo lugar, es claro que dicha actuación informativa y explicativa de la Administración no da lugar a actos con incidencia jurídica sobre los particulares y que, por tanto, es natural y, en realidad, obligado, que queden fuera de la posibilidad de recursos. Lo contrario supondría desnaturalizar este tipo de actuación administrativa y entender que la simple labor informativa podría generar efectos jurídicos en los derechos e intereses de los ciudadanos, con lo que dicha actuación dejaría de ser una labor orientadora e informativa, es decir, dejaríamos de estar en el supuesto al que se refiere de manera clara e inequívoca el precepto.

Lo anterior se confirma con las cautelas y previsiones que se añaden en el propio artículo 7.3. Así, se añaden cuatro precisiones que atestiguan sin el menor género de dudas que no se crea ningún ámbito de actuación administrativa stricto sensu con efectos jurídicos que quede exenta de control judicial: en lo que respecta a la intervención de los contribuyentes, que sus quejas y sugerencias no pueden ser conceptuados como recursos o reclamaciones, que no afectan a la tramitación de los procedimientos administrativos en curso o que puedan iniciarse, y que no condicionan el ejercicio de cualesquiera otros acciones o derechos de los ciudadanos afectados; y, en relación con las contestaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que ni constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas. En ese contexto, es perfectamente coherente que tales actuaciones de respuesta, meramente orientadoras y jurídicamente irrelevantes, no sean susceptibles de recurso administrativo u jurisdiccional.

De especial interés resulta resaltar, finalmente, el hecho de que el ciudadano que haya formulado cualquier queja o sugerencia de las contempladas en este precepto puede, en todo caso, interponer cualquier recurso administrativo o judicial si entiende que la actuación del Consejo se sale del estricto marco de dar contestación a dichas quejas o sugerencias. Será en definitiva la respuesta administrativa y, en último extremo la jurisdiccional, la que determine si la Administración se mantuvo o no dentro de los límites determinados por el precepto impugnado.

Debe rechazarse, en consecuencia, que el artículo 7.3 del Real Decreto impugnado resulte contrario a los artículos 106.1 o 24.1 de la Constitución o al 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El otro punto que había sido objeto de agravio era la naturaleza jurídica de la unidad operativa, puesto que la organización recurrente entendía que se trataba de una mera unidad administrativa y por tanto carecía de las competencias y facultades para emitir las decisiones atribuidas por la norma atacada.

Señala al respecto el Tribunal:

La impugnación tampoco puede ser aceptada. En primer lugar, de lo dicho en el anterior fundamento de derecho se deriva la naturaleza estrictamente informativa que ostentan tanto las quejas y sugerencias (solicitud de información o explicaciones) como la actuación administrativa consiguiente (informativa o explicativa de las cuestiones planteadas), así como la ausencia de efectos jurídicos externos de las actuaciones tanto de los particulares como del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Ya lo anterior haría irrelevante el que la Unidad operativa, cuyo alcance se determina en el artículo 5 del Real Decreto impugnado, sea o no un órgano administrativo propiamente dicho [...]

Pero es que además, tal como argumenta el abogado del Estado, la referida unidad operativa, es un órgano administrativo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se adscribe al Consejo para prestarle apoyo técnico —tal como expresamente indica el propio artículo 5 del Real Decreto impugnado—. Su carácter de órgano viene determinado, como señala el abogado del Estado, por la Orden del Ministerio de Economía de Hacienda de 2 de junio de 1994 (modificada por la de 15 de julio de 2008), dictadas ambas en uso de la habilitación contenida en artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, por el que se creó la referida Agencia Estatal, en su apartado once. Y dicha unidad no pierde su condición de órgano administrativo por el hecho de su adscripción funcional al Consejo, ni su pertenencia orgánica a la Agencia atribuye a la misma los actos de la unidad dictados en el marco de las competencias que se le atribuyan como órgano de apoyo técnico al Consejo.

Finalmente, el Tribunal analiza el agravio referido al artículo 10.5 del RD 1676/2009 (que dispone que:

Cuando la importancia y gravedad de los asuntos planteados en las quejas así lo requiera, o cuando en ellas se apreciaran conductas que pudieran ser constitutivas de infracción penal o administrativa, la unidad operativa, analizadas las circunstancias y previo informe del servicio administrativo afectado por la queja, propondrá de forma motivada al Presidente del Consejo la remisión de copia del expediente al órgano responsable del citado servicio, a los efectos oportunos. Dicha remisión será comunicada al interesado).

El Tribunal rechaza también esta impugnación, utilizando el siguiente fundamento:

En su tercera impugnación el sindicato recurrente sostiene que el artículo 10.5 del Real Decreto impugnado es contrario al principio de seguridad jurídica, por carecer de la necesaria corrección y claridad, tanto en lo que atañe a los casos en que resulte de aplicación como en lo que respecta al cauce procedimental a seguir. Entiende también la parte actora que se ha infringido el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el cual requiere la comunicación inmediata de cualquier delito a las autoridades judiciales o policiales por quien tuviere conocimiento de ello por razón de su cargo.

Tampoco puede prosperar la impugnación del artículo 10.5 de la disposición recurrida. La entidad recurrente podrá juzgar que la redacción o el contenido —o ambas cosas— del precepto no es afortunada, pero esta Sala no comparte su opinión de que su tenor atente contra el principio de seguridad jurídica. En cuanto al procedimiento está claro que la norma contempla dos supuestos —especial importancia del asunto planteado en una queja, o que esta pusiese de manifiesto la posibilidad de una conducta que pudiera constituir una infracción penal o administrativa— y un mandato consiguiente a la unidad operativa, que tras una valoración propia («analizadas las circunstancias») y previo informe del servicio administrativo afectado por la queja, se proponga en forma motivada al presidente del Consejo la remisión del expediente al órgano responsable del citado servicio. No se constata en forma alguna la denunciada falta de claridad o de concreción del precepto.

Finalmente, tampoco hay contradicción alguna con el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En primer lugar por la elemental razón de que lo que disponga el precepto reglamentario que ahora se impugna no afecta ni altera, como resulta evidente, a la obligación que se deriva del citado artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. De tal forma que si se da el supuesto en el previsto, —que alguien, por razón de su cargo, profesión u oficio, tuviere noticia de algún delito público— está obligado a actuar como en él se preceptúa, esto es, a denunciarlo de forma inmediata a las autoridades que se especifican. Lo cual no obsta a que la unidad operativa, como órgano administrativo, deba proceder en la forma que se prevé en el precepto impugnado.

La última memoria disponible es la correspondiente al año 2011.

En dicho informe se da cuenta de que el número de queja y sugerencias presentadas por los contribuyentes en 2011 fue de 11 659, lo que supuso un incremento de 3,57 % en relación con las presentadas en 2010 (11 257).

Por otra parte, en cuanto a la proporción entre quejas y sugerencias, la mayor parte de las presentadas son quejas (10 884, un 93,95 %), correspondiendo un número mucho menor a las sugerencias (775, un 6,65 %).

Con relación a las áreas de procedencia (es decir la distribución de quejas y sugerencias en función de los órganos a las que van referidas), la parte fundamental corresponde a las presentadas en relación con la AEAT (7759, 66,55 %).

La mayoría de las quejas y sugerencias corresponden a los servicios de información y atención, siendo menor el número de las referidas al desarrollo de los procedimientos tributarios (dentro de los procedimientos, la proporción mayor refirió al procedimiento de gestión).

En cuanto a la proporción de los expedientes tramitados en disconformidad, el número fue de 400 (esto es, el 3,71 % del total), lo que supuso un incremento del 31 % respecto del año 2010. Respecto de este punto, señala la entonces presidenta del Consejo (María Teresa Soler):

A pesar de este reducido porcentaje, debe tenerse en cuenta que los expedientes de queja tramitados de disconformidad tienen una relevancia cualitativa indudable porque, de acuerdo con las normas reguladoras del procedimiento, son los que resuelven expresamente los órganos del Consejo. Además, la proporción anteriormente citada entre las quejas que afectan a servicios y la referidas a procedimientos, es distinta en estos casos en los que, si no todas, una mayoría de ellas se plantean en relación con los derechos de los contribuyentes en el ámbito de los procedimientos tributarios. El Consejo para la Defensa del Contribuyente no es un órgano de revisión, pero precisamente por ello, la presentación de quejas y sugerencias ante el Consejo es compatible con la interposición de recursos y reclamaciones y en cuanto a los procedimientos de revisión de oficio en vía administrativa, el vigente Reglamento del Consejo reconoce expresamente la posibilidad de que el Pleno eleve propuestas en orden a que se considere por parte del órgano competente, la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación de actos administrativos que se hayan puesto de manifiesto en expedientes de disconformidad...

En cuanto a las propuestas normativas, se presentaron tres. La primera, respecto del IVA, sobre la modificación de la normativa relativa a los problemas derivados de la exigencia de constitución de garantía como requisito previo a las devoluciones en este impuesto. Las otras dos propuestas refieren al IRPF: una respecto de la deducibilidad de las retenciones correspondientes a rentas no percibidas que tributan de forma efectiva el tributo, la otra respecto de la reducción por ascendientes.

Por otra parte, el Consejo elaboró dos informes: 1) sobre el embargo de créditos en la ejecución forzosa; 2) sobre problemas de gestión tributaria en relación con determinados supuestos aplicables a sujetos pasivos no residentes. Estos informes, según indica la presidenta del Consejo:

[...] al igual que las propuestas normativas citadas, tienen su origen en problemas detectados por el Consejo en determinadas quejas y sugerencias presentadas por los contribuyentes y que por su alcance, considera este órgano, que deben ser objeto de una solución general...

Finalmente, la memoria incluye el informe de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre las propuestas efectuadas y las medidas adoptadas. En cuanto al primer problema, la Secretaría luego de un análisis del mismo, concluye que parece adecuado y conveniente estudiar una regulación más completa de la norma. Respecto de la segunda propuesta, la Secretaría la descarta, señalando que llevarla a cabo supondría «...desvirtuar la filosofía mantenida hasta la fecha acerca del modo de practicar las retenciones a cuenta del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, que ha partido siempre de rentas satisfechas»⁵⁴ por lo que concluye en que no resulta oportuno abordar una reforma normativa en los términos propuestos. Finalmente, con relación a la tercera propuesta, también se rechaza, al menos en forma aislada, puesto que se considera que deberían tener en consideración los aspectos cuantitativos del impuesto en su globalidad.

Algunas conclusiones respecto de la experiencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente

El primer dato que surge con claridad al examinar el Consejo para la Defensa del Contribuyente es que por su organización e inserción en la estructura estatal no goza (al menos funcionalmente, aunque sí técnicamente) de la autonomía que sus normas de funcionamiento permanentemente invocan. El artículo 2 del RD 1676/2009 específicamente señala que el CDC:

[...] actuará *con independencia* en el ejercicio de sus funciones» y las normas de funcionamiento del CDC (adoptadas por acuerdo del Pleno del CDC el 24/02/2010), en su primer artículo vuelven a precisar que el CDC ...desarrolla, *con independencia*, las funciones asesoras y las demás previstas en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en materia de derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración del Estado con competencias tributarias. (El destacado no está en el original).

De las características del CDC que venimos examinando, surge con relativa claridad que esta independencia es de carácter técnico, derivada fundamentalmente de la jerarquía y alta calificación profesional de sus integrantes, más que de una verdadera autonomía orgánica. Ello por cuanto se trata de una dependencia del Ministerio de Hacienda, sus miembros son designados y cesados por el ministro, está integrado parcialmente por vocales que integran los más altos cuadros de

54 Memoria 2011, p. 122.

la Administración Tributaria y las tareas de apoyo técnico son desarrolladas por una unidad operativa conformada por funcionarios de la AEAT.

Como señalaba Francisco Álvarez Arroyo respecto del diseño original de este órgano:

La figura creada además de necesaria es total y absolutamente deseable, pero hubiera sido más conveniente integrarla en la institución del Defensor del Pueblo, creando una Dirección adjunta especializada en materia tributaria, que en coordinación con la Secretaría de Estado de Hacienda, solventase las quejas y reclamaciones de los ciudadanos; de este modo, estaríamos ante un órgano independiente que desarrollaría sus funciones sin depender orgánicamente de la Administración cuyo funcionamiento tiene que controlar. Al mismo tiempo, podría dar acogida a las reclamaciones y quejas de los contribuyentes respecto de todas las Administraciones tributarias, incluidas Comunidades Autónomas y Haciendas Locales.⁵⁵

Si bien es probable que la presencia de funcionarios de la Administración Tributaria en la composición del órgano pueda tener ventajas (contacto directo con las autoridades, cercanía, toma de conciencia), como viéramos señalaba Ferreiro Lapatza, también es cierto que este efecto podría obtenerse a través de la creación de un órgano de enlace o consejo consultivo interno, sin insertar completamente al defensor en la estructura jerárquica del poder que justamente está llamado a controlar.

Estas características pueden minar la percepción de su autonomía (y por ende, su legitimación desde el punto de vista socio-político) y desalentar su utilización por parte de las personas afectadas por la actividad de la AT.

Otro aspecto sobre el que corresponde realizar algún comentario es la carencia de facultades de decisión o impacto en los procedimientos administrativos que lleva adelante la AT, así como la carencia de legitimación administrativa o procesal o iniciativa legislativa. Las facultades de este órgano son puramente consultivas, el procedimiento de queja cuando existe disconformidad a lo sumo termina en una decisión del CDC que no es más que un informe que tiene como único efecto (no menor, por cierto), poner al desnudo una determinada deficiencia en el tratamiento de cierta situación (informe que igualmente permanecerá en reserva). En todo caso, la función más importante en este sentido es la de elaboración de propuestas generales en función de la información recibida a través de las quejas o sugerencias, propuestas que, más allá de que su formulación pueda poner en evidencia ciertos aspectos críticos en el funcionamiento y tratamiento de los temas tributarios por parte de la Administración (y en tal sentido, cumplir cierta función de contralor intrainstitucional), pueden ser recibidas o rechazadas por la Secretaría de Hacienda ante quien se formulan (con el correspondiente fundamento).

55 Álvarez Arroyo, F., *El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones*. Documento disponible en formato electrónico: <dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/831197.pdf>, p. 118.

En tal sentido, María Villaverde indicó en su oportunidad:

Si el fin perseguido por el legislador era el de dotar al administrado-contribuyente de mayor seguridad jurídica, habría sido necesario que el régimen previsto para la resolución de quejas por el Consejo del Contribuyente estableciese mayores y más claros efectos jurídicos para las decisiones que este adoptase. De otro modo puede comportar una mera declaración de buenas intenciones sin trascendencia alguna para la posición jurídica del contribuyente.⁵⁶

Finalmente, parece advertirse que en el diseño de este órgano primó la consideración de una mejora en las relaciones entre la AT y los ciudadanos (se inserta en una serie de medidas normativas que persiguen este objetivo), buscando, por un lado incrementar el cumplimiento voluntario (a través del deber de colaboración) y por otro, disminuir la litigiosidad a través de la intervención temprana del CDC y su estrecha relación con la AT (que actúa como una especie de factor disuasivo o esclarecedor de situaciones potencialmente conflictivas, algo así como un medio alternativo de composición de conflictos). Asimismo y como consecuencia de estos objetivos que parecen primordiales, el CDC realiza una cierta forma de control intrainstitucional (permite a la AT detectar sus propios defectos y carencias en sus procedimientos) y de detección de problemas en la aplicación de los diseños normativos.

En definitiva y sin perjuicio de los efectos igualmente favorables de la creación de este órgano, el mismo parece responder más a una mirada en función de las necesidades de la Administración (como parte de un proceso de mejora de sus servicios y su consiguiente impacto en su eficiencia y efectividad) que en las necesidades de los usuarios.

Cuadro del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Hacienda de España:

Tipo de Órgano	Competencia y jerarquía	Alcance de sus facultades	Organización interna (aspectos principales)	Organizaciones externas con las que se relaciona
Colegiado (integrado por 16 vocales designados y cesados por el Ministro de Economía y Hacienda)	Nacional Integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda	Recepción y tramitación de quejas y sugerencias sin efectos sobre el procedimiento ppal. Elaboración de propuestas a iniciativa propia o en función de las quejas y sugerencias recibidas que se presentan a la Secretaría de Hacienda	El pleno La comisión permanente El presidente El secretario La unidad operativa (funcionarios de la AEAT en apoyo técnico al CDC)	Unidades receptoras de quejas y sugerencias (Agencia Tributaria, Gerencias catastrales y Tribunal Económico-Administrativo Central). Órganos responsables de los servicios afectados.

⁵⁶ Villaverde, M., *El Consejo para la Defensa del Contribuyente*. Documento disponible en formato electrónico: <dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=173898>, p. 264.

La Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid⁵⁷

Creación y evolución

Hasta la creación de la ODC venía funcionando en el Ayuntamiento de Madrid la llamada «Oficina Municipal de Protección al Vecino» (creada por Decreto de la Alcaldía de 7 de octubre de 1989), que tenía como función recibir y tramitar las reclamaciones, quejas y denuncias formuladas sobre el funcionamiento irregular, lento o negligente de los servicios municipales, así como los escritos dirigidos a la Corporación por el Defensor del Pueblo. Esta oficina se integraba orgánicamente en el Gabinete Técnico de la Alcaldía Presidencia y tenía que elaborar un informe semestral que reflejase las reclamaciones y denuncias formuladas, sus causas y sus resultados, así como las sugerencias, medidas y recomendaciones que considerase adecuadas para el mejor funcionamiento de los servicios.⁵⁸

El pleno del Ayuntamiento de Madrid en sesión extraordinaria de 4 de noviembre de 2003 aprueba la enmienda transaccional formulada por el Grupo Municipal del Partido Popular a la proposición presentada por el Grupo Municipal Socialista en la que se instaba a la Concejalía de Gobierno de Hacienda y Administración Pública a realizar los estudios jurídicos y organizativos pertinentes para la creación de la Oficina del Defensor del Contribuyente tras la promulgación de la Ley n.º 57/2003 de 16 de diciembre de 2003 (Medidas para la Modernización del Gobierno Local).

La Oficina del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid se establece por Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004. En la motivación de este decreto pueden encontrarse los fundamentos o razones principales de su instalación:

Una de las fórmulas tradicionales para hacer efectiva la participación ciudadana es la posibilidad de presentar quejas, reclamaciones o sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, o sobre la calidad de los servicios públicos que el ciudadano recibe de esta [...]

57 Para este apartado se utilizó información extraída del sitio web de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: <<http://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Ayuntamiento/Hacienda/Oficina-del-Defensor-del-Contribuyente?vgnextfmt=default&vgnextoid=328e62432272a010VgnVCM10000026205a0aRCRD&vgnnextchannel=5b2a171c30036010VgnVCM100000dcoca8coRCRD>>

También se utilizaron los artículos de Fernando Serrano Antón (Defensor del Contribuyente), titulados: «El régimen jurídico del defensor del contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: hacia una Administración orientada al servicio del contribuyente» y «El defensor del contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión?», ambos disponibles en formato electrónico y las intervenciones a las III Jornadas del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, publicadas en el libro *¿Cliente o contribuyente?*, Aranzadi, Madrid, 2008.

58 Cfr. *Memoria Anual 2011* de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, p. 31.

La creación de la Oficina del Defensor del Contribuyente se enmarca, pues, dentro de la voluntad permanente del Ayuntamiento de Madrid de mejorar la prestación de sus servicios a los contribuyentes, mediante la técnica de dotar a estos de un instrumento de fácil acceso y ágil para hacer llegar a la Administración Municipal las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios tributarios y las iniciativas para incrementar la calidad de los mismos y obtener de aquella una pronta respuesta.⁵⁹

La Oficina elabora luego la *Carta de Servicios de la Oficina del Defensor del Contribuyente*, que es aprobada por la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid el 18 de mayo de 2006. Esta Carta de Servicios tiene como fin

[...] informar a la ciudadanía sobre el conjunto de servicios que la Oficina les ofrece, a la vez que evidencia su apuesta permanente por la consecución de mayores niveles de calidad en la prestación de servicios tributarios a las/-os ciudadanas/-os contribuyentes, así como para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Organización y funcionamiento

La Oficina de Defensor del Contribuyente está adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid.

Según indica Serrano Antón (quien ocupara dicho cargo), esta Oficina [...] pretende responder a la transformación integral de las relaciones entre la Administración municipal y la ciudadanía y de la forma de prestar servicios. Este diseño de un nuevo concepto de prestación de servicios locales, con estructuras ágiles y flexibles, basadas en la modernización, la democracia participativa y la desconcentración administrativa, es en donde se enraíza el Defensor del Contribuyente —y más adelante recalca que su creación— [...]se enmarca dentro de la tendencia de ofrecer la mejor prestación de servicios a los ciudadanos contribuyentes, mediante la técnica de dotar a estos de un canal ágil y de fácil acceso para hacer llegar a la Administración tributaria las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios. Se trata a fin de cuentas de un mecanismo por el que se incorpora una preocupación por la mejora en la calidad de los servicios tributarios municipales.⁶⁰

Su organización está diseñada basada en división en departamentos (vocales) y negociados. En cuanto al reparto de funciones, de acuerdo a la Memoria Anual 2011, es la siguiente:

59 Decreto del Alcalde de 19 de julio de 2004, disponible en formato electrónico en el sitio web de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, en la siguiente dirección electrónica: <<http://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Ayuntamiento/Hacienda/ANM-2004-52-Oficina-del-Defensor-del-Contribuyente.-Creacion-y-funcionamiento.?vgnnextfmt=default&vgnextoid=f5347b3cboe4fo10VgnVCM1000009b25680aRCRD&vgnnextchannel=5b2a171c30036010VgnVCM100000dcoea8coRCRD&idioma=es&idiomaPrevio=es>>

60 Serrano Antón, F., *El régimen jurídico del defensor...*, ob. cit.

CARGO	FUNCIONES
VOCAL I	Resolución de sugerencias y reclamaciones Gestión de calidad de las actuaciones
VOCAL II	Resolución de sugerencias y reclamaciones Relaciones externas
VOCAL III	Resolución de sugerencias y reclamaciones Gestión telemática
JEFE DE NEGOCIADO I	Régimen interior y económico-financiero Resolución de sugerencias y reclamaciones
JEFE DE NEGOCIADO II	Control de registro y de solicitud de informes Resolución de sugerencias y reclamaciones
JEFE DE NEGOCIADO III	Apoyo gestión económica Resolución de sugerencias y reclamaciones
AUXILIAR DE SECRETARIA I	Registro de entrada y calificación Atención al ciudadano
AUXILIAR DE SECRETARIA II	Calificación para solicitud de informes a otros servicios y departamentos municipales Seguimiento de expedientes. Biblioteca.
AUXILIAR DE SECRETARIA III	Registro de entrada y calificación Contestación peticiones de información
ENCARGADO OFICINA AUXILIAR	Encargado Oficina Auxiliar, Defensor del Contribuyente Coordinación general Seguimiento de expedientes Atención al ciudadano y registro
P.O.S.I.	Atención al público, correo

Sus funciones principales, de acuerdo al Decreto que dispone su creación son las siguientes:

- I. Recibir y tramitar: a) quejas; b) reclamaciones; o c) sugerencias formuladas por los ciudadanos.

Estas deben estar relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria y pueden referir a:

- tardanzas,
- desatenciones,
- otras deficiencias que se observen.

Para su trámite, la odc deberá recabar de los ciudadanos cuanta información fuere precisa para el esclarecimiento de los hechos que las hubieren originado.

Con relación a estos procedimientos debe elaborar los informes y contestaciones que procedan, notificándolas al interesado.

En forma trimestral, la odc debe remitir a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones,⁶¹ copia de las quejas, reclamaciones y sugerencias recibidas y sus contestaciones.

61 La Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones es permanente del pleno corporativo, de carácter especial y se le asigna la finalidad de incrementar la participación ciudadana y de defender sus derechos, supervisando la actividad de la administración municipal y dando cuenta al pleno de las quejas presentadas y de las resoluciones dadas. La Comisión está

Asimismo, en función de las quejas, reclamaciones o sugerencias presentadas, debe formular a los servicios pertinentes las *recomendaciones* que estime precisas para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Estas recomendaciones serán remitidas además a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, para su constancia y conocimiento.

2. La odc tiene además la función de asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición en materia tributaria.
3. Finalmente, está obligada a formular una Memoria anual en la que quede reflejado el resumen de su actuación del ejercicio y en la que se sugerirán las medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejor defensa y garantías de los contribuyentes.

Esta Memoria será a su vez remitida por el Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública a la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid para su conocimiento y a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones.

Una vez remitida a estas reparticiones, la Memoria será pública.

Por otra parte, serán remitidas a la odc las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributarios municipales.

Como puede observarse y a pesar de haberse reivindicado su «*vocación de ser un órgano independiente*», el defensor del contribuyente

[...] *no tiene facultad para tomar decisiones que sean obligatorias* para la Administración tributaria en su conjunto. Más bien, recomienda efectuar un cambio, basándose en una investigación exhaustiva de los hechos que dan origen a la reclamación o queja, y en la independencia de la que goza y que le legitima. Es, por ello, que *se precisa la buena voluntad* de los distintos departamentos municipales, cuestión que se produce en la práctica totalidad de gestiones realizadas hasta el momento...⁶² (El destacado no está en el original).

Si la repartición obstaculiza el trabajo de la odc o no coopera (por ejemplo, por entender que la odc no tiene competencia en el caso), los únicos mecanismos para el defensor son mencionar su actuación en la Memoria Anual como servicio municipal no cooperante o indicarla en el Informe Trimestral ante la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones del Pleno del Ayuntamiento de Madrid (se trata en definitiva de medidas de exposición pública sin incidencia en el procedimiento concreto en el que se negó la cooperación).

Una vez más parecería tratarse en el caso de una independencia de carácter técnico y no una verdadera autonomía política y financiera, restringiéndose su medio de acción a la interna del propio Ayuntamiento de Madrid.

compuesta por miembros del pleno, con participación de todos los grupos políticos de forma proporcional al número que cada uno de ellos tenga en el pleno.

Con la remisión de las reclamaciones y sugerencias presentadas cada trimestre, se envía un informe explicativo y de las estadísticas (cfr. Serrano Antón, F., *El régimen jurídico...*, ob. cit.)

62 Serrano Antón, F., *El régimen jurídico del defensor del contribuyente...*, ob. cit.

Procedimientos

La preocupación por los aspectos procedimentales se inserta entre los motivos principales invocados para la instalación de la odc. Por ejemplo, Serrano ha indicado que:

[...] frente a la disparidad y heterogeneidad de las quejas y reclamaciones y también de la diversidad de las oficinas que deben atenderlas, razones de especialidad, agilidad, eficacia, sensibilidad e incluso complejidad de la materia, hacen necesario establecer un *único centro de tramitación y resolución* de todas aquellas que tengan relación con la materia tributaria. No se trata de crear un compartimento tributario separado de lo que sería el normal cauce de reclamaciones y sugerencias, sino que son las razones antes apuntadas, concretamente la complejidad, especialidad y sensibilidad hacia los contribuyentes, las que hacen necesario un análisis unitario y completo del fenómeno tributario local madrileño.⁶³ (El destacado no está en el original).

Si bien se mencionan tres tipos de trámite: quejas, reclamaciones y sugerencias, en realidad por las características previstas en la normativa parecería tratarse de dos trámites, por un lado las quejas o reclamaciones (estas palabras son utilizadas como sinónimos) y, por otro, las sugerencias.

Ahora bien, ambos trámites deben referir a un procedimiento administrativo tributario en trámite (este requisito se prevé en las normas de legitimación), por lo que parecería no ser posible la presentación genérica de sugerencias que no tengan relación con un procedimiento que se esté gestionando actualmente.

En cuanto a la *naturaleza y efectos* de estos trámites, las normas aclaran expresamente que no tendrán la consideración de recurso administrativo, que su presentación no paralizará o interrumpirá los plazos para los procedimientos en curso y que no condicionará el ejercicio de cualesquiera otras acciones y derechos que pudieran corresponder.

Asimismo, se establece que las contestaciones de la odc no serán susceptibles de recurso.

En consonancia con las disposiciones generales sobre procedimiento administrativo, se prevé que quienes presenten quejas, reclamaciones y sugerencias tendrán derecho a ser informados del estado de su tramitación y a ser notificados del resultado de ellas.

Con relación a la *legitimación* para presentar quejas, reclamaciones y sugerencias, se establece que estas deben referir a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia de los órganos municipales con los que aquellas estuvieren relacionadas directa o indirectamente.

Los requisitos formales que deben contener las quejas, reclamaciones o sugerencias son:

- formularse por escrito;
- indicación del nombre, apellidos, DNI, dirección y teléfono del obligado tributario o de su representante;

63 Serrano Antón, F., *El régimen jurídico del defensor del contribuyente...*, ob. cit.

- hechos y razones, claramente expresadas, que las motivan;
- lugar;
- fecha;
- firma.

Si no reúne estos requisitos formales se dará un plazo de diez días para que se subsane la falta y si no se subsanara, se le tendrá por desistido de la solicitud.

También se pueden presentar por medio de un formulario disponible en las oficinas municipales, por correo ordinario, fax u otros medios telemáticos habilitados y cualquiera sea el modo de presentación, los interesados pueden acompañar la documentación que consideren oportuna.

Se prevé el *plazo* máximo de un año para la presentación de quejas, reclamaciones o sugerencias, plazo que se cuenta a partir del momento en que se tiene conocimiento de los hechos que las motivan.

Con relación al *lugar* de presentación, pueden incoarse ante la odc, ante cualquiera de las Oficinas de Información y Atención al Ciudadano o Registros de los servicios municipales, estos últimos deben anotarlas y remitirlas a la odc en el plazo máximo de dos días.

La odc debe llevar además un Registro de Quejas, Reclamaciones y Sugerencias, en la que se inscribirán las que reciban.

La tramitación de estos procedimientos (como cualquier procedimiento administrativo), se regirá por los *principios* de agilidad, eficacia, imparcialidad y el de búsqueda del mejor servicio al obligado tributario.

La odc podrá *inadmitir* las quejas y reclamaciones (en forma motivada y notificando al interesado) en los siguientes casos:

- a. cuando sean formuladas en forma anónima;
- b. carezcan de motivación o no aporten datos para la determinación y concreción de los hechos;
- c. tengan por objeto recursos o acciones distintas a las competencias específicas de la odc;
- d. sean reiteración de otras ya resueltas por la odc presentadas por el mismo interesado.

Una vez admitida la queja o reclamación, la odc *recabará* de los servicios responsables cuanta información sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que las motivan y, en su caso, la determinación de las medidas correctoras que hayan de adoptarse por los mismos.

Los servicios responsables deben facilitar esta información en el plazo de diez días.

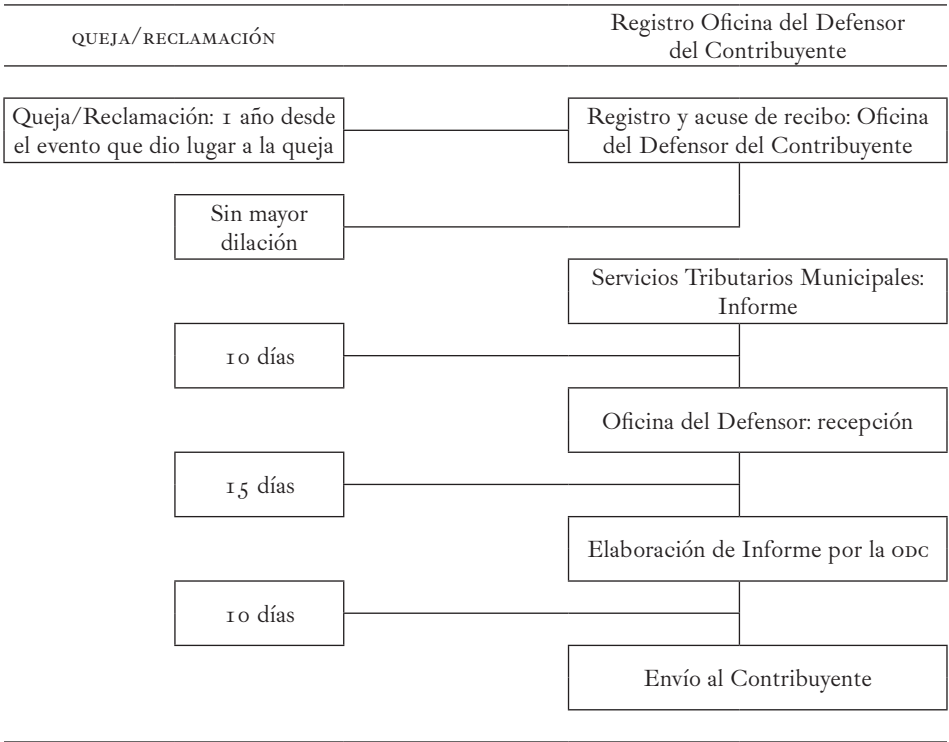
El director o los consejeros de la odc podrán presentarse personalmente en cualquier dependencia municipal y hacer las entrevistas que estimen pertinentes, proceder al estudio de los expedientes y documentación necesaria y acceder a cualquier otro dato relevante.

Los servicios responsables están obligados a colaborar y apoyar a la odc en el desarrollo de sus funciones y en la búsqueda de la solución más adecuada a las quejas y reclamaciones formuladas.

Recibida la información por parte de la odc, esta elaborará en un plazo no superior a quince días, la *contestación*, que se notificará al interesado en el plazo de diez días.

La odc se abstendrá de resolver cuando las quejas o reclamaciones pusieran de manifiesto conductas presuntamente constitutivas de infracción penal o administrativa y remitirá copia de lo actuado al área Delegada de Personal para que inicie los procedimientos o actuaciones que correspondan, lo que se pondrá en conocimiento del interesado.

Serrano Antón realiza el siguiente esquema,⁶⁴ que puede ser útil para visualizar las etapas del trámite de la queja o reclamación:



En el caso de las *sugerencias*, la odc las remitirá al órgano titular del servicio al que van dirigidas para su toma en consideración, si procede, de lo que se dará cuenta al interesado. Por su parte, los servicios involucrados informarán a la odc de la solución adoptada.

64 Serrano Antón, F., *El régimen jurídico...*, ob. cit. El mismo esquema se incluye en la *Memoria Anual 2011* de la odc

Si la sugerencia afecta a una generalidad de servicios o por su interés mereciera un tratamiento diferenciado, la odc la hará suya y, tras un estudio de la situación, propondrá al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública las mejoras o reformas que se estimen necesarias para una mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios, dando cuenta al interesado.

Relación con el Defensor del Pueblo y el Consejo para la Defensa del Contribuyente

Las funciones de la odc se superponen con las del Defensor del Pueblo, en la medida que este último tiene un ámbito de competencia amplio, que incluye la materia tributaria. Existe una norma de coordinación en el decreto de creación de la odc, que preceptúa que las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributarios municipales sean remitidas a la odc «*para su conocimiento y efectos oportunos*». Esta norma no impide, no obstante, que se dupliquen procedimientos por el mismo asunto ante ambos órganos (con la consiguiente duplicación de la actividad administrativa, con los diversos costos implicados en la misma y además con la posibilidad de resultados divergentes en uno y otro procedimiento).

En cuanto al *Consejo para la Defensa del Contribuyente*, en principio no existiría superposición de competencias, en tanto el primero (como viéramos antes) tiene competencia respecto de la AT nacional (esto es, ni las Comunidades Autónomas ni las Corporaciones Locales se encuentran en su ámbito de competencia).

A pesar de esta diferencia en los ámbitos de competencia, existiría una coordinación de hecho entre ambas instituciones, según señala Serrano: «...la remisión de quejas entre ambos Defensores, Estado y Ayuntamiento de Madrid es muy corriente, existiendo un interés mutuo por la resolución final de los expedientes trasladados».⁶⁵

Aunque corresponde apuntar que no surge claramente cómo se pondría en práctica tal coordinación.

La Carta de Servicios

La Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid aprobó la Carta de Servicios de la odc el 18 de mayo de 2006,

[...] con el propósito de informar a la ciudadanía sobre el conjunto de servicios que la oficina les ofrece, a la vez que evidencia su apuesta permanente por la consecución de mayores niveles de calidad en la prestación de servicios tributarios a las/-os ciudadanas/-os contribuyentes, así como para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.⁶⁶

La concreción de la Carta de Servicios de la odc se inserta en un fuerte movimiento del Ayuntamiento de Madrid en procura de la emisión de diversas Cartas

65 Serrano Antón, F. *El régimen jurídico...*, ob. cit.

66 Este propósito es invocado por el Ayuntamiento de Madrid en su sitio electrónico, en el apartado dedicado a la Carta de Servicios de la Oficina de Defensor del Contribuyente.

de sus distintos Servicios, como iniciativas dirigidas a la mejora de la «Calidad» de sus servicios,⁶⁷ lo que supone a su vez la importación de diversos conceptos asociados a la gestión empresarial privada al sector público.⁶⁸

En cuanto al concepto de Carta de Servicios, de acuerdo al artículo 3 del Decreto 27/1997, son documentos que tienen por objeto informar al ciudadano acerca de las cualidades con que se proveen las prestaciones y servicios públicos.

El contenido mínimo de las cartas de servicios está constituido por: a) datos identificativos del órgano o entidad prestadora del servicio; b) principales servicios prestados; c) compromisos de calidad: objetivos, indicadores y, en su caso, estándares (tales como: plazos previstos de tramitación, mecanismos de comunicación e información, ya sea general o personalizada, horario de atención al público); d) sistema de sugerencias y reclamaciones. Además deben citarse los Criterios de Calidad de la Actuación Administrativa que se regulan en el Decreto 85/2002.

67 Pueden consultarse los detalles al respecto en la publicación electrónica del Ayuntamiento de Madrid, denominada «Las cartas de servicios en la Comunidad de Madrid», en la siguiente dirección electrónica: <<http://www.madrid.org/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername=r=ContentDisposition&blobheadervalue=r=filename%3DPublicaci%C3%B3n+completa.pdf&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1181266887766&ssbinary=true>>

68 Entre los motivos señalados para adoptar para el sector público las nociones de calidad del sector privado, el Ayuntamiento de Madrid incluye las siguientes:

a) *Enfoque al ciudadano*: la actuación de las Administraciones Públicas debe estar orientada al ciudadano, para ello existen un conjunto de normas jurídicas que protegen y otorgan derechos al ciudadano. En este punto es donde la adopción de un modelo de calidad cobra un sentido muy importante, ya que si la razón de ser de las empresas es el cliente, en el sector público esa razón de ser en el ciudadano es aún más acusada.

b) *Transparencia en la gestión de los poderes públicos*: las administraciones han de ejercer el poder público y son responsables ante la ciudadanía de su actuación, por tanto, la cultura de la calidad en el sector público puede contribuir de forma significativa a que la gestión de lo público sea más accesible y transparente a los que están legitimados para exigir la responsabilidad, los ciudadanos.

c) *La eficacia, eficiencia y economía*: dado que la Administración Pública gestiona unos recursos económicos que son limitados y que además son detraídos de los contribuyentes de forma coercitiva, las exigencias de los ciudadanos en cuanto a que la gestión económico-financiera se realice de acuerdo con los anteriores principios por una cuestión de legitimidad, es una necesidad que no puede obviarse, a la que dan respuesta los modelos de calidad.

d) *La calidad en la prestación de los servicios*: dado el entorno social y cultural actual, en el que la pérdida en la confianza de «lo público» y la extensión del conocimiento de lo que se puede demandar cuando se solicita algo, exigen que la configuración y planificación de los servicios que se prestan al ciudadano se realicen de una forma que dé respuesta a las necesidades y las expectativas de los ciudadanos. Es decir, se pide no solo que un determinado servicio o prestación se realice, sino que además tenga una serie de requisitos o cualidades para ser considerado óptimo.

e) *Flexibilidad y anticipación*: son dos cualidades que se exigen de la Administración hoy en día, que sea capaz de adaptarse a las nuevas demandas y tecnologías e, incluso, adelantarse a ellas.

La Carta de Servicios de la ODC correspondiente a la quinta evaluación realizada en junio de 2012⁶⁹ incluye los siguientes compromisos de calidad:

1. *Agilidad en la recepción de los escritos e inicio de las gestiones*: en el plazo de las 24 horas siguientes a la recepción del escrito de queja o 72 en el caso de que la entrada del mismo se produzca en fin de semana o día festivo la ODC enviará a la ciudadana/-o el acuse de recibo del mismo e iniciará las gestiones pertinentes para aclarar todos los extremos de la cuestión.
2. *Agilidad en la respuesta*: la ODC responderá la totalidad de los escritos en un plazo medio de 40 días.
3. *Fiabilidad de la información proporcionada en las respuestas*: en el 100% de las respuestas la totalidad de los extremos planteados en la queja será objeto de un completo estudio antes de llevar a cabo el envío de la misma.
4. *Claridad de la respuesta*: el lenguaje empleado en las contestaciones será claro y comprensible para el reclamante, sin que ello suponga menoscabo de su calidad técnica.
5. *Trato, atención y asesoramiento adecuados*: cualquiera que sea el medio a través del cual se contacte con la ODC, se atenderá a la usuaria/-o de forma clara y precisa, proporcionando un trato amable y cortés, ofreciendo una atención personalizada e individualizada.
6. *Propuestas de mejora de los servicios*: la ODC elaborará anualmente propuestas dirigidas a la mejora en la prestación de los servicios tributarios y propuestas dirigidas a una mejor organización interna de los mismos.
7. *Satisfacción con el servicio*: el grado de satisfacción se cifra en una nota de 8 en una escala de 1 a 10.
8. *Sugerencias y reclamaciones*: la ODC recibe y tramita las sugerencias y reclamaciones presentadas por la ciudadanía con relación a los servicios que presta, las contesta de forma adecuada y con la mayor celeridad posible y a partir de ellas, pone en marcha acciones de mejora del servicio.

69 El artículo 9 del Decreto del Alcalde de 15 de noviembre de 2005, por el cual se regula el Sistema de Cartas de Servicios en el Ayuntamiento de Madrid, establece que el titular del órgano directivo competente se responsabilizará de revisar el cumplimiento de los compromisos incluidos en sus Cartas de Servicios, con el objeto de detectar posibles desviaciones de los mismos, procediendo a adoptar, en su caso, medidas correctoras o planes de mejora. Realizada esta revisión, deberá elaborar un informe anual, que será remitido a la Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano. Al menos cada tres años se recogerá en el informe anual la opinión de los ciudadanos y su grado de satisfacción con el servicio recibido, así como el impacto que dicho servicio tenga en el resto de la ciudadanía. De acuerdo a la quinta evaluación, los compromisos 1, 3, 4, 5, 6 y 7 se cumplieron, el compromiso 2 (que fijaba un plazo de 31 días para el trámite de las quejas y reclamaciones) no se alcanzó (debido al elevado volumen de sugerencia y reclamaciones recibido), por lo que se decidió elevar la cifra a 40 días, manteniéndose los restantes compromisos sin cambios. (Cfr. *Memoria Anual 2011* de la ODC).

El 90 % de las sugerencias y reclamaciones tramitadas con relación a los servicios prestados por la ODC se contestarán en 15 días o menos.

Puede apreciarse de los desarrollos que anteceden que la ODC es una iniciativa marcada profundamente por una mirada desde las necesidades de la administración tributaria y ligada a la mejora en la calidad de sus servicios (y no desde abajo, desde el usuario o ciudadano como participante del sistema democrático).

La Memoria Anual 2011

En el año 2011 la ODC recibió un total de 5006 reclamaciones o sugerencias, lo que no supuso un aumento en el número del año anterior, pero sí una tendencia continuista en cuanto a la cantidad de personas que solicitan el servicio.

Además se señala en la Memoria que se atendieron presencialmente unos trescientos contribuyentes (de los cuales sesenta y siete formularon una reclamación o queja) y se atendieron más de mil quinientas llamadas telefónicas (de estas, noventa y cinco concretaron una reclamación o queja).

Según lo planteado en la Memoria, el total de actuaciones tributarias realizadas por la Agencia Tributaria de Madrid en 2011 fue de 10 213 221, por lo que la relación entre el total de actuaciones tributarias y el volumen de sugerencias y reclamaciones tributarias corresponde al 0,049 y supone una queja por cada 2040 actuaciones tributarias susceptibles de queja o reclamación.

La cantidad de expedientes recibidos fue un 14,37% menor que en 2010 (reducción que se explicaría por los efectos que produjo a principios de 2010 la introducción de la tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos).

En cuanto a la evolución de entrada de sugerencia y reclamaciones por años, se advierte una tendencia alcista:

- 2004: 3031
- 2005: 2392
- 2006: 3478
- 2007: 3087
- 2008: 3275
- 2009: 5133
- 2010: 5846
- 2011: 5006

Respecto de los conceptos a los que responden las quejas y reclamaciones, la mayor cantidad de ellas refieren a los procedimientos de recaudación, en segundo lugar a asuntos generales y de organización (en particular a la gestión tributaria telemática) y las tasas.

Con relación al tipo de procedimiento, desde el punto de vista cuantitativo el más frecuente es la resolución de reclamaciones que asciende a 3724. Dentro de las reclamaciones, 48 provinieron del Defensor del Pueblo.

En cuanto a los restantes procedimientos, la ODC resolvió 1108 peticiones de información; en lo que refiere a las sugerencias el número en 2011 fue de 66.

Aludiendo a los canales de entrada de los procedimientos, el más importante fue la plataforma informática SYR (Sugerencias y Reclamaciones) gestionada por la Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano, que fue utilizado en el 90 % de los casos. En segundo lugar, el correo electrónico fue usado en el 5 % de los casos, siendo los siguientes: teléfono (1,90 %); presencial (1,34 %); registro (0,92 %); correo postal (0,54 %) y fax (0,36 %).

Si nos referimos al resultado de las pretensiones de los contribuyentes, el porcentaje de resoluciones favorables fue de 48,15% (lo que supuso un incremento respecto de 2006, en que se había situado dicho porcentaje en 46,30%).

El plazo de resolución medio de las reclamaciones y sugerencias presentadas en 2011 fue de 40,93 días naturales.

La Memoria Anual 2011 también contiene un informe sobre la VI Encuesta de satisfacción entre los usuarios de la ODC, de la que conviene comentar algunos resultados. Entre ellos, que se encontró un alto grado de satisfacción en lo que respecta a fiabilidad, claridad de la respuesta y trato recibido. La satisfacción global en relación con el servicio recibido también fue alta.

Otro punto que fue objeto de la Encuesta y que parece interesante es la relación entre el nivel de estudios y la calificación global otorgada a la ODC. Si bien en años anteriores el porcentaje más alto de valoración era otorgado por usuarios sin estudios en comparación con el recibido por parte de personas con un nivel académico más elevado, en 2011 se produjo un equilibrio entre los diferentes grupos.

Las *recomendaciones y propuestas* de la ODC, cuya enumeración (y en algunos casos ciertos comentarios) resulta pertinente, en la medida que permite conocer el trabajo de la ODC en la detección de situaciones de afectación de los derechos de los contribuyentes (y sus posibles soluciones) fueron las siguientes:

- 1.^a. *Impulso a la protección de familias monoparentales a efectos de la bonificación en el impuesto a los bienes inmuebles sobre familias numerosas* (se trata de una propuesta de modificación legislativa para incluir en el concepto de «familias numerosas» a las familias monoparentales con dos hijos a cargo —hasta el momento el concepto incluía solo a las que tuvieran tres o más hijos).
- 2.^a. *Notificación a los nuevos titulares catastrales*, a fin de evitar que se aleguen situaciones de indefensión.
- 3.^a. *Domicilio de notificación de la providencia de apremio* (se sugiere que en caso de que el primer intento de notificación no fructifique, se utilicen los mecanismos de búsqueda precisos para que un segundo intento pueda dar resultado, sin pasar directamente a la notificación por medio de edictos).
- 4.^a. *Fecha, control y plazo de pago en vía ejecutiva*. Esta recomendación responde a que se recibieron quejas de contribuyentes a los que las notificaciones de las providencias de apremio les estén llegando sin plazo para abono de la deuda con el documento recibido, sugiriéndose además que se dé un mayor

margen entre la fecha de emisión de los abonares y la fecha límite en que pueden emplearse para el pago (fecha de control).

5. ^a. *Aplazamientos y fraccionamientos en vía ejecutiva (información, denegación, plazo)*. A pesar de que la coyuntura económico-social hace que crezca la presentación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos (facilidades de pago), se advierte una ausencia de información en la Web municipal, lo cual a su vez produce dudas en cuanto a su aplicación. Se sugiere además atemperar la aplicación de la norma con el principio de proporcionalidad, de manera que no se denieguen sistemáticamente cuando se vea intención y posibilidad de cumplimiento.
6. ^a. *Atención en el teléfono 010 de atención al ciudadano* (se sugiere revisar el límite máximo de tres gestiones por llamada, así como se insiste en la necesidad de formación de los operadores, dado que se observaron errores en las gestiones telefónicas).
7. ^a. *Devoluciones y compensación de deudas en vía ejecutiva* (se insiste en la necesidad de agilizar los trámites de devolución de ingresos indebidos, extremando además las precauciones para que se devuelva únicamente lo debido).
8. ^a. *Obligación de las entidades financieras de aplicar el artículo 107 de la Ley de enjuiciamiento civil* (se advirtió que las entidades bancarias ignoran las limitaciones sobre cantidades inembargables en relación con sueldos, salarios y pensiones).
9. ^a. *Falta de información sobre las condiciones de las actividades retribuidas a través de precios públicos* (dado que se recibieron muchas quejas de usuarios de actividades socioculturales y de esparcimiento que se retribuyen a través de precios públicos que, descontentos con las mismas, solicitan la devolución del importa abonado, se considera conveniente que los organismos que prestan estos servicios insistan acerca de que solo cuando no se preste o desarrolle el servicio por causas no imputables al obligado al pago del precio se puede llevar a cabo la devolución del importa abonado).
10. ^a. *Falta de cobro de recibos domiciliarios*. Se sugiere plantear a las entidades colaboradoras (servicios de pagos) el envío de la información de pago en plazos más breves (actualmente cuentan con ocho semanas para brindar esta información), dado que los contribuyentes disponen de un plazo de 45 días para la devolución de los recibos.
11. ^a. *Trámite de audiencia a los contribuyentes*. Se insiste en la necesidad de ofrecer el trámite previo de audiencia para evitar que, en futuras impugnaciones ante los Tribunales estimen las pretensiones del reclamante por mero incumplimiento de defectos de procedimiento o de ausencia de motivación.
12. ^a. *Supresión paso de vehículos*.
13. ^a. *Información sobre domiciliaciones*.
14. ^a. *Acceso a impresos, aplicaciones y gestiones para todos los sistemas operativos* (puesto que varios contribuyentes se han quejado de que no pueden utilizar las aplicaciones de autoliquidación por usar sistemas operativos

diferentes a Windows, se recuerda el respeto al principio de neutralidad tecnológica consagrada por la ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y facilitar la gestión tributaria con otros sistemas operativos diferentes de Windows).

15.^a. *Plazos de comunicación en el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid*. Una vez recaída resolución, existe una demora en la comunicación de la misma a la Agencia Tributaria de Madrid, que origina retrasos en la adopción de medidas que conlleva la ejecución de la resolución. Se sugiere que el Tribunal busque cauces de comunicación o puesta en conocimiento de las resoluciones a los servicios, de modo que estos puedan adelantar medidas para la ejecución del contenido de la resolución y no demorarlo más, máxime cuando se trata de resoluciones favorables a los contribuyentes que originan derecho a devoluciones.

Por último, resulta relevante hacer mención al menos a algunos aspectos del *Informe de la Agencia Tributaria de Madrid sobre el cumplimiento de las recomendaciones y propuestas 2010 de la odc*, puesto que permite detectar la mayor o menor efectividad de las citadas recomendaciones.

Por ejemplo, respecto de la recomendación efectuada en cuanto a quejas por el retraso en resolver las peticiones de fraccionamiento y aplazamiento (facilidades de pago), la Agencia Tributaria informa que en los actuales impresos de solicitud de fraccionamiento/aplazamiento de deudas en período ejecutivo se ha incluido la advertencia de que no se paraliza el procedimiento de apremio, al igual que también se advierte en los que se han diseñado para su implantación en la web municipal.

Otro ejemplo que puede citarse es la recomendación efectuada con relación al retraso en las devoluciones tributarias. La Agencia Tributaria informa que logró reducir los plazos de tramitación de los expedientes de devolución de ingresos en forma significativa. Se pasó de un plazo medio de 166 días en 2007 a 28 días en 2011.

Algunas conclusiones respecto de su experiencia

Respecto de la experiencia de la odc se ha señalado que esta:

Se enmarca en la moderna concepción del fenómeno tributario tendente a hacer real el nuevo modelo de las relaciones entre la Hacienda Municipal y el contribuyente. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa, el correcto funcionamiento de los servicios tributarios municipales y en la prestación de estos con calidad. En este marco el defensor del contribuyente trata de ser un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios. Se trata en definitiva de crear una nueva cultura administrativa, en la que las relaciones entre fisco y contribuyente se equilibren, y en el que se den las condiciones de confianza mutua, para así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario.⁷⁰ Y que: [...] de acuerdo a la explotación informática de los datos

70 Serrano Antón, F., *El régimen jurídico...*, ob. cit.

obrantes en la Oficina del Defensor del Contribuyente, el plazo de tramitación media durante el período 2009 fue de 33 días, y el grado de estimación de las reclamaciones resueltas por la Oficina del Defensor del Contribuyente fue alrededor del 40 por ciento.⁷¹

Por otra parte, se reconoce que:

Es cierto que a veces la actual regulación puede pecar de modesta, pero en el fondo lo que subyace es prudencia. Prudencia en la regulación y presentación pública de los mecanismos de defensa frente a la Administración Tributaria, para evitar que sean percibidos como prueba de las deficiencias del Ordenamiento tributario y de su aplicación por parte de la Administración. Y todo ello aun a pesar de que razones políticas y de marketing tributario induzcan a la publicidad de la institución.⁷²

Cuadro de la Oficina del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid:

Tipo de Órgano	Competencia y jerarquía	Alcance de sus facultades	Organización interna (aspectos principales)	Organizaciones externas con las que se relaciona
Unipersonal	Local	Recepción y tramitación de quejas, reclamaciones y sugerencias sin efectos sobre el procedimiento principal.	Director General: Defensor	Defensor del Pueblo
	Dirección General integrada al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid (AGHAP)	Elaboración de propuestas en función de las quejas y sugerencias recibidas que se presentan al AGHAP	Organización por Departamentos	
		Propuesta de medidas procedimentales o normativas que se presentan a la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid a través del AGHAP	(Coordina con la Comisión Especial de Sugerencia y Reclamaciones dependiente del Pleno del Ayuntamiento de Madrid)	

71 Serrano Antón, F, *El régimen jurídico...*, ob. cit.

72 Serrano Antón, F, *El régimen jurídico...*, ob. cit.

El Defensor del Pueblo Español⁷³

Su creación fue prevista por el artículo 54 de la Constitución española de 1978, que establece que:

Una ley orgánica regulará la institución del Defensor del Pueblo como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por estas para la defensa de los derechos comprendidos en este Título, a cuyo efecto podrán supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales.

Fue finalmente creado por Ley Orgánica 3/1981 de 6 de abril de 1981, siendo elegido el primer Defensor del Pueblo el 28 de diciembre de 1982.

Organización y funcionamiento

Se trata de un órgano unipersonal con dos adjuntos con facultades delegadas (los adjuntos son propuestos por el Defensor del Pueblo a través del presidente del Congreso, a efectos de que la Comisión Mixta Congreso-Senado encargada de relacionarse con el defensor otorgue su conformidad previa al nombramiento).⁷⁴

El Defensor del Pueblo es elegido por el Congreso de Diputados y el Senado por una mayoría de tres quintos. Es Alto Comisionado de las Cortes Generales, encargado de defender los derechos fundamentales y las libertades públicas de los ciudadanos mediante la supervisión de la actividad de las administraciones públicas.

Su mandato dura cinco años y no recibe órdenes ni instrucciones de ninguna autoridad, gozando además de inviolabilidad e inmunidad en el ejercicio de su cargo (inviolabilidad e inmunidad que se extiende a sus Adjuntos).

El *presupuesto* de la institución del Defensor del Pueblo se integrará en la sección presupuestaria del presupuesto de las Cortes Generales como un servicio más del mismo. El régimen de contabilidad e intervención que se aplicará en el Defensor del Pueblo será el de las Cortes Generales.

El personal al servicio del defensor tendrá la consideración de personal al servicio de las Cortes, sin perjuicio de la dependencia orgánica y funcional del Defensor del Pueblo, su selección se realizará por el defensor libremente, con arreglo a los principios de mérito y capacidad y se desempeñará en régimen de dedicación exclusiva.

73 Los datos referidos a este órgano fueron extraídos mayormente de la página web del Defensor del Pueblo de España: <www.defensordelpueblo.es>.

74 Cfr. artículo 13 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo, aprobado por las Medas del Congreso y del Senado, a propuesta del Defensor del Pueblo, en su reunión conjunta de 6 de abril de 1993 (disponible en formato electrónico en el sitio web del Defensor del Pueblo).

El *organigrama* del Defensor del Pueblo es el siguiente:



El Área de Economía y Hacienda es la que se encarga, entre otros, de los asuntos de carácter tributario.

Su intervención se puede producir a solicitud de cualquier ciudadano, en forma gratuita, para investigar cualquier actuación de la Administración pública o sus agentes, presuntamente irregular. Puede además intervenir de oficio en los casos que lleguen a su conocimiento aunque no se haya presentado queja sobre ellos.

Elabora un informe anual en el que da cuenta de su gestión ante las Cortes Generales y puede presentar informes monográficos sobre asuntos que considere graves, urgentes o que requieran especial atención.

Procedimientos

Como viene de decirse, el Defensor del Pueblo puede iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes en relación con los ciudadanos, extendiéndose sus atribuciones a la actividad de los ministros, autoridades administrativas, funcionarios y cualquier persona que actúe al servicio de las Administraciones públicas.

Para solicitar la intervención del defensor se requiere invocar un interés legítimo. También pueden solicitar su intervención los diputados y senadores individualmente, las comisiones de investigación o relacionadas con la defensa general o parcial de los derechos y libertades públicas y la Comisión Mixta Congreso-Senado de relaciones con el Defensor del Pueblo, mediante escrito motivado.

Se incluye en sus competencias (como ya se había señalado) la supervisión de la actividad de la Comunidad Autónoma, previéndose que los órganos similares de las Comunidades Autónomas *coordinarán* sus funciones con las del Defensor

del Pueblo y este podrá solicitar su cooperación. El Defensor del Pueblo *no podrá delegar* en los órganos similares de las Comunidades Autónomas la competencia que le ha sido atribuida. La Ley 36/1985 de 6 de noviembre de 1985 regula la relaciones entre la institución del Defensor del Pueblo y las figuras similares en las distintas Comunidades Autónomas. En su artículo 2.2 prevé que el Defensor del Pueblo y los comisionados parlamentarios autonómicos concertarán entre ellos acuerdos sobre los ámbitos de actuación de las administraciones públicas objeto de su supervisión, los supuestos de actuación de los comisionados parlamentarios, las facultades que puedan ejercitar, el procedimiento de comunicación entre el Defensor del Pueblo y cada uno de dichos comisionados parlamentarios, y la duración de los propios acuerdos.

En cuanto a la tramitación de las *quejas*, se prevé un plazo de caducidad de un año para su presentación desde el momento a partir del cual se tuvo conocimiento del hecho objeto de la queja. Pueden rechazarse las quejas anónimas y aquellas en las que se advierta mala fe, carencia de fundamento, inexistencia de pretensión, así como aquellas otras cuya tramitación irroque perjuicio al legítimo derecho de tercera persona.

Las decisiones del Defensor del Pueblo no serán susceptibles de recursos.

Admitida la queja, se promoverá la investigación sumaria e informal para el esclarecimiento de los hechos. Dándose cuenta al organismo o dependencia administrativa procedente para que remita informe escrito en el plazo máximo de quince días, ampliable cuando ocurran circunstancias que lo aconsejen a juicio del Defensor del Pueblo.

En caso de falta de colaboración en la remisión del informe, el organismo podrá ser considerado como hostil y entorpecedor de sus funciones y el defensor hará pública de inmediato tal circunstancia y destacará tal calificación en su informe anual o especial a las Cortes Generales.

En la fase de investigación, el Defensor del Pueblo, su adjunto o la persona en quien él delegue podrá personarse en cualquier centro de la Administración pública para comprobar los datos, hacer entrevistas personales o proceder al estudio de los expedientes y documentación necesaria. A estos efectos no puede negársele acceso a ningún expediente o documentación administrativa, incluidos aquellos clasificados con el carácter de secreto. En este último caso la no remisión de dicho documento podrá ser acordada por el Consejo de Ministros, acompañándose una certificación acreditativa del acuerdo denegatorio. Si el defensor entiende que un documento declarado secreto y no remitido por la Administración pudiera afectar de forma decisiva la buena marcha de su investigación, lo pondrá en conocimiento de la Comisión Mixta Congreso-Senado.

Las investigaciones y su tramitación se mantendrán en la más absoluta reserva, tanto respecto a los particulares como a las dependencias y demás organismos públicos.

Si el Defensor del Pueblo toma conocimiento en el ejercicio de su cargo de una conducta o hecho presumiblemente delictivo, debe ponerlo en conocimiento

de inmediato del Fiscal General del Estado, quien informará periódicamente o cuando el defensor lo solicite, del trámite en que se hallen las actuaciones iniciadas a su instancia.

El defensor no tiene competencia para modificar o anular los actos y resoluciones de la Administración, sí puede *sugerir* la modificación de los criterios utilizados para la producción de aquellos. Puede también sugerir la modificación de normas al órgano legislativo competente o a la Administración, cuando llegase al convencimiento de que su cumplimiento puede provocar situaciones injustas o perjudiciales para los administrados.

El Defensor del Pueblo tiene legitimación para interponer los recursos de constitucionalidad y de amparo.

Como consecuencia de sus investigaciones, el defensor puede formular a las autoridades y funcionarios de las Administraciones públicas *advertencias, recomendaciones, recordatorios de sus deberes legales y sugerencias* para la adopción de medidas. Las autoridades y funcionarios estarán obligados a responder por escrito en un plazo no superior al de un mes. Si no se produce una medida adecuada o la autoridad administrativa afectada no informa al defensor de las razones para no adoptarla, el defensor podrá poner en conocimiento del ministro del Departamento afectado o sobre la máxima autoridad de la Administración afectada, los antecedentes del asunto y las recomendaciones presentadas. Si tampoco obtiene una justificación adecuada, podrá incluir el asunto en su informe anual o especial con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud.

Actuaciones en materia tributaria

Tal como se señalara antes, el Defensor del Pueblo tiene competencia en materia tributaria, puesto que también se encuentran bajo su supervisión la actuación de las administraciones tributarias, tanto a nivel nacional como local.

Así, examinadas las *Recomendaciones* efectuadas en el año 2012, de un total de 162 recomendaciones, 7 se refirieron a la materia tributaria (podrían agregarse otras dos que refieren a cuestiones de tipo catastral):

- a. *Recomendación 24/012*, formulada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre la constancia de datos y documentos aportados por los ciudadanos para confeccionar la declaración del IRPF, en el Servicio de Cita Previa de la AT (recomendación que fue rechazada).

Conviene citar algunos párrafos de esta recomendación, por su carácter ilustrativo (y por aportar además elementos más generales para el objeto de esta investigación):

[...] el interesado modificó el borrador que le había sido remitido tras ser asesorado por el personal del Servicio de Cita Previa de esa Agencia Tributaria. Por ello, sorprende a esta Institución que es agencia siga considerando que el señor [...] no actuó con la diligencia necesaria, cuando su actuación se ajustó a lo indicado por su personal...

[...]

Por lo que respecta al funcionamiento del Servicio de Cita Previa, hay que tener en cuenta que los ciudadanos acuden a ese servicio por su desconocimiento en materia tributaria, y confían en que su personal está suficientemente cualificado para esta función y, por tanto, les orientará adecuadamente sobre la tributación de sus rendimientos. Ello conlleva que confirmen el borrador elaborado en dicho servicio sin tener constancia, en muchas ocasiones, de los errores de los que adolece.

El problema radica en que la gestión del impuesto se traslada a los ciudadanos, a pesar de la carencia de conocimientos de la mayoría de ellos en materia tributaria. Por ello, se dirigen a esta institución numerosos contribuyentes que no alcanzan a comprender por qué se ven inmersos en expedientes sancionadores cuando el error ha sido cometido por el personal de esa Agencia Tributaria, lo que provoca una grave situación de inseguridad jurídica.

Ya en el año 2007 se formuló una recomendación para que se incluyera un impreso en el que constara toda la información y documentación facilitada por los contribuyentes, la cual fue rechazada, a pesar de que el hecho de que no pueda quedar constancia de la información proporcionada por los ciudadanos produce una merma de la seguridad jurídica que ha de presidir las relaciones con la Administración tributaria, tal y como se desprende de las quejas que remiten los ciudadanos...

Finalmente recomienda se anule la sanción tributaria impuesta a la persona que presentara la queja y además recomienda que se adopten las medidas oportunas para que quede constancia de los datos y documentos aportados por los ciudadanos, con el fin de incrementar la seguridad jurídica de los contribuyentes y evitar la imposición de sanciones tributarias en aquellos supuestos en los que se haya actuado con buena fe y diligentemente.

- b. *Recomendación 29/012*, formulada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que constate que las devoluciones que efectúa se realicen en una cuenta del obligado tributario o de su representante legal autorizado.

Esta recomendación, originada en una queja, también fue rechazada por la AEAT.

Los términos de esta recomendación son particularmente duros con la Administración tributaria, a cuyo respecto se señala:

Sorprende a esta institución el criterio que mantiene esa Agencia Tributaria a la hora de interpretar la normativa vigente, puesto que si bien se caracteriza generalmente por su rigidez e inflexibilidad en detrimento de los intereses de los ciudadanos, cuando se trata de sus propias obligaciones la laxitud deviene la nota predominante en su interpretación.

La recomendación sugería proceder a la devolución al interesado del importe que le corresponde en concepto de IRPF ejercicio 2009, más los correspondientes intereses de demora, en una cuenta bancaria de su titularidad y, en términos más generales, que se adopten las medidas para que desde la AEAT se compruebe que las devoluciones que proceda realizar se efectúen en una cuenta

que el obligado o su representante legal autorizado tengan abierta en una entidad de crédito.

- c. *Recomendación 30/2012*, formulada a la AEAT, sobre la modificación de la redacción de la diligencia de embargo de la renta arrendaticia, los mecanismos establecidos para proceder al pago, así como las consecuencias de su incumplimiento (también rechazada).

Esta recomendación se efectúa como resultado de una investigación de oficio iniciada por el Defensor del Pueblo.

La misma refiere a la comunicación que la AEAT realiza a los inquilinos del embargo de los derechos arrendaticios para saldar las deudas que tienen sus caseros con el Estado. Al parecer la redacción de esta comunicación no era comprensible para sus destinatarios, porque la recomendación señala que:

Esta institución confía en que esa Agencia Tributaria, que cuenta con personal sumamente cualificado, podrá, fácilmente, sin gran esfuerzo, redactar un escrito claro, razonado y accesible, con el fin de que los ciudadanos alcancen a comprender el motivo por el que se les remite una carta en la que se les comunica el embargo del importe que deben abonar por el alquiler a los arrendadores.

La recomendación sugiere que se remita a los ciudadanos un escrito en el que se explique claramente el procedimiento de pago de la renta arrendaticia, que se permita a los inquilinos el pago de dicha renta mediante transferencia bancaria y se especifiquen las consecuencias del incumplimiento del requerimiento.

- d. *Recomendación 34/2012*, formulada al Ayuntamiento de Vigo (Pontevedra), sobre la modificación de la ordenanza del impuesto sobre bienes inmuebles, para fraccionar las liquidaciones cuando existan varios cotitulares debidamente inscritos con su coeficiente de participación en el Catastro Inmobiliario (rechazada).
- e. *Recomendación 54/2012*, formulada al Ayuntamiento de Quintana de la Serena (Badajoz), sobre el cobro de tasas por el acondicionamiento de caminos cuando debería utilizarse la figura tributaria de contribuciones especiales (aceptada).
- f. *Recomendación 68/2012*, formulada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre concreción de los medios de prueba que pueden aportar los ciudadanos con el fin de acreditar que su vivienda cumple los requisitos exigidos en la normativa vigente para ser considerada como habitual (pendiente).
- g. *Recomendación 135/2012*, formulada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre adopción de los medios para el cobro de las deudas pendientes de los obligados tributarios, evitando perjuicios a los inquilinos de los inmuebles arrendados, que no tienen responsabilidad alguna respecto a dichas deudas. (Pendiente).

Al respecto señala la recomendación que:

[...] las diligencias de embargo de la renta arrendaticia están provocando situaciones de clara indefensión para los ciudadanos, que no tienen responsabilidad

alguna respecto a la deuda tributaria pendiente. El hecho de tener que enfrentarse a juicios de desahucio por falta de pago y al abono de los correspondientes honorarios, o tener que personarse mensualmente en su entidad bancaria para proceder al pago del alquiler en la cuentas de la Hacienda pública, son claros ejemplos de los perjuicios que esta medida está generando en los inquilinos.

Esta institución considera que esa Agencia Tributaria puede articular otros mecanismos para embargar el importe mensual del alquiler que no afecten negativamente a los arrendatarios como, por ejemplo, que se proceda al embargo de la renta arrendaticia una vez haya sido transferida a la cuenta del deudor tributario.

En cuanto a los *Informes Monográficos* elaborados por el Defensor del Pueblo, de un total de 32 informes elaborados desde su instalación, podría decirse que dos de ellos refieren a asuntos tributarios: La realidad catastral en España, Perspectiva del Defensor del Pueblo, de marzo de 2012 y Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado, de enero de 2000.

Cuadro del Defensor del Pueblo de España:

Tipo de Órgano	Competencia y jerarquía	Alcance de sus facultades	Organización interna (aspectos principales)	Organizaciones externas con las que se relaciona
Unipersonal, con dos Adjuntos en los que pueden delegarse funciones	Nacional Alto Comisionado de las Cortes Generales, elegido por el Congreso de Diputados y el Senado	Investiga cualquier actuación de la Administración pública o sus agentes, presuntamente irregular, incluso de oficio. Su resolución tiene carácter de recomendación, sugerencia, advertencia o recordatorios de deberes legales y no admite recurso.	Defensor del Pueblo	Cortes Generales (Comisión Mixta Congreso-Senado)
			Adjunto primero	Fiscal General del Estado
			Adjunto segundo	Presidente, Vicepresidente, Ministro y Secretarios de Estado y Delegados del Gobierno en las Comunidades Autónomas
		Tiene legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad y de amparo	Secretario General	
		Elabora: a) informe anual de su gestión a las Cortes Generales y b) informes monográficos sobre asuntos que considere graves, urgentes o que requieran especial atención	Junta de Coordinación y Régimen Interior	Tribunal Constitucional y Consejo General del Poder Judicial
		Tiene atribuidas las funciones de Mecanismo Nacional de Prevención de la Tortura	Consejo Asesor del Mecanismo Nacional de Prevención de la Tortura	Presidentes de Consejos Ejecutivos de las Comunidades Autónomas y Defensorías de las mismas

El particular caso del Consell Tributari de Barcelona⁷⁵

Las particulares características de este órgano ameritan su análisis específico (aunque necesariamente breve) en este apartado.

Según señala Tejerizo López:

[...] es el primer ejemplo de este tipo de instituciones, pues fue constituido en diciembre de 1988; esto es, mucho antes que el Consejo estatal. Es un caso aparte porque no nació como un órgano que tuviera por objeto atender las quejas de los contribuyentes frente a la Hacienda Local, sino como un órgano asesor del Ayuntamiento de Barcelona en la resolución de los recursos interpuestos contra los actos y resoluciones de la corporación municipal en materia tributaria. La causa inmediata de su creación fue la desaparición, en el ámbito tributario, de las reclamaciones económico administrativas, llevada a cabo por la Ley 7/1985...⁷⁶

Como se señala en el sitio electrónico del Consell Tributari, se trata de un órgano del cual no pueden citarse antecedentes directos en la vida jurídica española ni catalana. Fue constituido en diciembre de 1988 por el Ayuntamiento, con el objetivo de mejorar la actuación jurídico-tributaria del municipio, disminuir la conflictividad en materia tributaria y aumentar las garantías de efectividad de los derechos de los ciudadanos. Su creación fue necesaria a raíz de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local (Ley 7/1985 de 2 de abril de 1985).

El Ayuntamiento de Barcelona percibió la necesidad de crear un órgano independiente que se encargara de realizar el control de legalidad de los actos de aplicación de los tributos, que antes era llevado a cabo por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial.

El control interno de la actuación tributaria de la Administración local quedaba expuesto solo al recurso de reposición y contra esta decisión cabía el recurso contencioso-administrativo, pero en los hechos, por la envergadura escasa que suelen tener los tributos locales, el acceso a la justicia se hacía imposible; con lo cual se producía una situación de indefensión de hecho frente a la actuación de la Administración municipal.

Todos los grupos políticos con representación en el Consejo Plenario del Ayuntamiento dieron su apoyo a la propuesta del gobierno municipal para la constitución del Consell Tributari.

Los ámbitos de incidencia de su actuación son dos:

1. Como elemento de autocontrol de la actuación de la Administración tributaria municipal, mediante sus dictámenes sobre las propuestas de resolución

75 Puede consultarse información respecto del Consell Tributari de Barcelona en su página web: <http://w110.bcn.cat/portal/site/ConsellTributari/menuitem.cc98bd73e2c518a433433343a2ef8aoc/?vgnextoid=9d4785333bf39210VgnVCM10000074fea8coRCRD&vgnextfmt=default&lang=es_ES>.

76 Tejerizo López, J., *El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León*, documento disponible en versión electrónica.

de los recursos interpuestos por los ciudadanos, a fin de resolver las cuestiones planteadas sobre los derechos e intereses legítimos de aquellos.

2. Como instrumento de autocontrol previo, con carácter técnico, al pronunciarse en los informes elaborados acerca del contenido y adecuación a la legalidad de las Ordenanzas fiscales que debe aprobar el Ayuntamiento.

Desde el punto de vista estadístico, se señalan los resultados positivos de su gestión:

- a. Si bien los dictámenes no son vinculantes, se han aceptado prácticamente siempre sus propuestas de resolución.
- b. Las propuestas de los órganos gestores competentes coinciden, cada vez más, con los dictámenes elaborados por el Consell, lo que significaría una variación de los criterios de actuación de aquellos para acomodarse a las recomendaciones y criterios jurídicos del Consell Tributari.
- c. Notable coincidencia entre su criterio de aplicación de la legislación tributaria y el de los tribunales de justicia, tanto de los juzgados contencioso-administrativos, como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (coincidencia que en algunos estudios ha alcanzado el 95% de los casos) y en los casos en que ha intervenido el Tribunal Supremo (que han sido menores) también tuvo un alto porcentaje de coincidencia.

Su reconocimiento legal se plasma en el artículo 47 de la Ley 1/2006 de 13 de marzo de 2006, por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona.

Los miembros son designados por decreto de la Alcaldía, que debe dar cuenta al Consell Plenari, escogidos entre personas de reconocida competencia técnica en materia tributaria local. El número de miembros oscila entre un mínimo de tres y un máximo de nueve. Actualmente con siete miembros (un presidente, un vicepresidente y cinco vocales) y un cuerpo de funcionarios (letrados y administrativos) encabezados por el secretario letrado del Consell Tributari.

En síntesis, se trata de un órgano de carácter consultivo que ejerce un control de legalidad sobre la gestión tributaria municipal en los casos en que se solicita su intervención, sea de manera preceptiva (dictamen sobre las propuestas de resolución de recursos y reclamaciones, e informes sobre las ordenanzas fiscales y otras disposiciones generales municipales relativas a ingresos de derecho público), o bien de forma facultativa (elaboración de estudios y trabajos en materia tributaria local).

Sus *funciones* son las siguientes:

1. Dictaminar las propuestas de resolución de recursos y reclamaciones interpuestos contra los actos de aplicación y recaudación de los tributos y precios públicos, y de recaudación de otros ingresos de derecho público que pertenezcan a la hacienda municipal.
2. Informar con carácter previo a su aprobación provisional las Ordenanzas fiscales y de precios públicos, así como cualesquiera otras disposiciones

- generales relativas total o parcialmente a ingresos de derecho público, previamente a su aprobación por los órganos municipales competentes.
3. Recibir e informar las quejas y las sugerencias que hagan directamente los contribuyentes sobre las materias indicadas en el punto 1.
 4. Elaborar estudios y trabajos sobre las materias indicadas en los puntos anteriores en función consultiva.
 5. Formular los informes o propuestas que considere oportunos referidos a cualquier asunto que la práctica y la experiencia le sugieran.

Esta experiencia del Consell Tributari parece sumamente interesante. En primer lugar, porque parte de un diagnóstico de las necesidades de los contribuyentes en su relación con la administración tributaria local. En segundo lugar, porque se atreve a un diseño distinto, innovador, que se encuentra a medio camino entre un órgano jurisdiccional y un órgano administrativo-consultivo, que parece funcionar efectivamente para suplir las necesidades para las que fue creado y que habría significado una reducción de la conflictividad en la materia tributaria local y una mejor garantía para la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Es llamativo que tanto su instalación, como su diseño y desarrollo ha estado un tanto al margen del movimiento más generalizado de los órganos de Defensoría del Contribuyente tanto a nivel nacional como local y que aparece como una institución más ligada a la idiosincrasia y convencimiento local de la real necesidad de su implantación, con un diseño «a medida», que de acuerdo a los datos publicados por el Consell, habría resultado exitoso.

Otros órganos locales de Defensa del Contribuyente en España

A partir de fines de la década de los noventa, se produjo una verdadera proliferación en España de la creación de este tipo de órganos a nivel local.

Dada su cantidad, hemos optado por comentar en extenso únicamente el caso del Ayuntamiento de Madrid, no obstante, podemos mencionar, entre otros, los siguientes:

*Defensor del contribuyente de la Comunidad de Madrid*⁷⁷

Por Decreto 22/1999 de 11 de febrero de 1999, la Comunidad de Madrid crea el defensor del contribuyente en la Comunidad de Madrid, como órgano

⁷⁷ La breve noticia que se incluye respecto del defensor del contribuyente de la Comunidad Autónoma de Madrid fue extraída del sitio web de la Comunidad: <www.madrid.org>.

Los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid son: 1) Tributos cedidos: Impuesto sobre Sucesiones Donaciones; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Patrimonio; 2) Tributos propios: Tasas (Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid); Tasas por servicios de ordenación del juego; Impuesto sobre premios del bingo; Impuesto sobre la modalidad especial del juego del bingo simultáneo; Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados; 3) Recargos sobre tributos estatales: Recargo sobre la tasa Estatal que grava las máquinas recreativas; Recargo sobre la tasa estatal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias; Recargo sobre la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos.

de naturaleza consultiva, cuya función primordial es el estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid.

El órgano se inserta en la Consejería de Hacienda, adscrito a la Dirección General de Calidad de los Servicios.

El defensor del contribuyente recibe las quejas y sugerencias formuladas, asesora en las cuestiones que puedan suscitarse por las quejas formuladas por los contribuyentes y anualmente se da cuenta de su actividad a través de la publicación de una memoria.

Consejo Regional de Castilla y León para la defensa del contribuyente

Según comenta Tejerizo López, el Consejo Regional para la defensa del contribuyente de Castilla y León se creó por el Decreto 98/2004 de 2 de septiembre. Es un órgano colegiado formado por diez vocales, nombrados por el titular de la Consejería de Hacienda, por un período de cuatro años, entre personas de reconocido prestigio en el ámbito tributario y con experiencia profesional (cinco vocales vinculados a los sectores profesionales y universitarios y los otros cinco representantes de la Administración de la Comunidad).

También según los dichos de Tejerizo López, este órgano no ha tenido mayor repercusión, recibiendo entre 35 y 55 quejas por año, el mayor número de las cuales se ha producido por cuestiones referidas a los procedimientos de aplicación de los tributos, sobre todo los retrasos y tardanzas en su tramitación.

En cuanto a las críticas que el Consejo ha recibido (solapamiento con órganos de control interno, un régimen jurídico desdibujado de sus decisiones o informes, desnaturalización de los derechos de petición o queja, alteración del sistema de recursos), el autor señalado ha afirmado que:

[...] su misma existencia, e incluso su proliferación, pone de relieve que ha venido a llenar un vacío que no cubrían de modo satisfactorio los derechos mencionados (de queja o de petición), cuyos cauces de ejercicio no son claros y precisos; y que constituyen un buen complemento del modo ordinario de reacción contra las actuaciones administrativas, como son los recursos y reclamaciones. Por citar solo un ejemplo, como es de sobra conocido, en nuestro ordenamiento solo son recurribles (con algunas excepciones que no son del caso examinar) los actos definitivos, mientras que los de trámite no son susceptibles de recurso independiente. Pues bien, la experiencia demuestra que es en la tramitación de los procedimientos donde se producen las mayores disfunciones en la actividad administrativa. Y es en estos momentos cuando puede actuar el Consejo Regional de Defensa, sin necesidad de esperar a que terminen los procedimientos en curso, y sin que su actividad entre en colisión con los recursos administrativos.⁷⁸

⁷⁸ Esta cita, así como las referencias de los párrafos anteriores son a Tejerizo López, J., *El Consejo Regional...*, ob. cit.

*Síndic de Greuges de Catalunya*⁷⁹

Los antecedentes de esta institución pueden encontrarse en la Cataluña medieval, en las Asambleas de Paz y Tregua o los provisors de greuges. El Estatuto de Autonomía de Cataluña previó la creación de un *Ombudsman* catalán con el nombre de Síndic de Greuges. En 1984, el Parlamento de Cataluña aprobó la Ley reguladora de la institución con la misión de defender los derechos fundamentales y las libertades públicas de los ciudadanos y con esta finalidad se le otorgaron facultades de supervisión sobre la Administración pública de la Generalitat y sobre los entes locales de Cataluña.

En 1989 se modificó la Ley para habilitar al Síndic de Greuges para designar un segundo adjunto con el encargo de defender los derechos de los niños.

En julio de 2006 se aprobó el nuevo Estatuto de autonomía de Cataluña, que renueva y fortalece la institución y le confiere más competencias, aprobándose en diciembre de 2009 la nueva Ley del Síndic de Greuges.

Las áreas de su competencia son sumamente amplias e incluyen la administración en materia de tributos, existiendo un Área de Tributos que se dedica específicamente a estos asuntos y cuenta con dos asesores especializados.

*Defensor del Pueblo de Navarra*⁸⁰

El Defensor del Pueblo de Navarra supervisa la actuación de la Administración de la Comunidad Foral y de los entes locales de Navarra para proteger y promover los derechos y libertades públicas.

Es elegido y designado por el Parlamento de Navarra y es políticamente independiente. No depende del Gobierno de Navarra y tiene las garantías de inviolabilidad e inmunidad en el ejercicio de su cargo.

Su creación fue dispuesta por la Ley Foral 4/2000 de 3 de julio de 2000. En su exposición de motivos, se señala:

Constituya esta figura una institución próxima a la ciudadanía, gratuita, ágil y caracterizada por la flexibilidad de su procedimiento de control, métodos de investigación y sistemas de resolución de conflictos. En definitiva, aplicando los principios de legalidad y los que rigen la actuación administrativa, el Defensor del Pueblo de la Comunidad Foral de Navarra puede cubrir espacios donde no llegan otros instrumentos de control de la Administración en beneficio de los ciudadanos y ciudadanas, y en especial en aras de los más desprotegidos.

El Defensor del Pueblo de la Comunidad de Navarra puede dirigirse al Defensor del Pueblo designado por las Cortes Generales o a los Defensores del Pueblo o instituciones análogas de otras Comunidades Autónomas para *coordinar* actuaciones que excedan del ámbito territorial de Navarra.

79 Los datos referenciados en este apartado fueron mayormente extraídos del sitio web del Síndic de Greuges: <www.sindic.cat>.

80 Puede consultarse más información en el sitio electrónico <www.defensornavarra.com>.

Si en el ejercicio de su actividad entiende que procede la exigencia de responsabilidad de cualquier autoridad, agente o personal al servicio de cualquiera de las Administraciones bajo su supervisión, iniciará acción de responsabilidad de oficio o se dirigirá al órgano o institución competente para que exija en su caso la responsabilidad que corresponda.

Para la interposición del recurso de amparo o de inconstitucionalidad el defensor se dirigirá al Defensor del Pueblo designado por las Cortes Generales solicitando de este que se ejercite la acción o acciones correspondientes.

Tiene facultades para iniciar y practicar una *investigación*, dirigir *recomendaciones* o *recordar los deberes legales* a los órganos competentes y al personal al servicio de las Administraciones Públicas para procurar corregir actos ilegales o lograr una mejora de los servicios de la Administración, señalar las *deficiencias de la legislación* formulando recomendaciones que podrán dirigirse al Parlamento y a cualquiera de las entidades controladas, *emitir informes* a solicitud del Parlamento o de cualquiera de las entidades controladas y *divulgar* a través de todos los medios a su alcance la naturaleza de su trabajo, sus investigaciones y el informe anual.

Elabora el Anteproyecto de su propio *presupuesto* que se tramite de acuerdo con las normas que regulan el proyecto de Presupuesto del Parlamento y su dotación económica constituirá una partida del Presupuesto del Parlamento de Navarra.

Defensor del contribuyente-Ayuntamiento de Salamanca

El Ayuntamiento de Salamanca a través del Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación creó la figura del defensor del contribuyente. Los servicios que presta refieren a la recepción y tramitación de *quejas y sugerencias* en relación con los procedimientos tributarios, elaborar *informes y contestaciones*, informar y asesorar a contribuyentes, *asistir* a la ciudadanía en el ejercicio del derecho de petición, formular a los servicios tributarios *recomendaciones* para la defensa de los derechos y garantías de los y las contribuyentes, fundadas en las quejas o sugerencias presentadas por la ciudadanía.

Defensor del Ciudadá- Santa Coloma de Gramenet

Defensor del Ciudadano-Diputación de Málaga

Defensor de la Ciudadanía-Ajuntament de Palma

Síndico-Defensor Vecinal de Vitoria

Valedor do Ciudadán-Vigo

Defensor del Ciudadano del Ayuntamiento de Segovia, SUMA-Diputación de Alicante

Defensoría del Pueblo del País Vasco

El caso de México: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: Protege, Defiende, Observa⁸¹

Creación

Como se relata en el Informe Anual 2012 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), esta surge de la percepción que existía en el país respecto de la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Así, como consecuencia de la reforma fiscal del ejercicio 2004, se publicaron el 5 de enero de ese año diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, entre ellas la adición del artículo 18 B, que estableció la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La creación de la Prodecon se concretó con la aprobación de su ley orgánica, por decreto de ley publicado el 4 de setiembre de 2006, que fue posteriormente reformado por ley publicada el 7 de setiembre de 2009, como consecuencia de la impugnación de inconstitucionalidad promovida por el procurador general de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (acción que fue parcialmente recibida).

Tal acción de inconstitucionalidad se promovió por entender que la ley contravenía principios constitucionales, al establecer en el texto original la facultad del Senado de la República o, en su caso, de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión para designar al titular del organismo y a los consejeros independientes de su Órgano de Gobierno.

El pleno de la Suprema Corte de justicia de la nación determinó por sentencia de 26 de febrero de 2008 (acción 38/2006):

[...] parcialmente fundada la acción al estimar que se vulneraba el principio de división de poderes consagrado en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la facultad del Presidente de la República de nombrar y remover libremente a los empleados de la Unión, contenido en el artículo 89, fracción II, de la Norma Fundamental, en virtud de que no se daba intervención alguna al titular del Ejecutivo en el proceso de nombramiento de los citados consejeros independientes, no obstante que estos, lejos de tener funciones meramente consultivas, cuentan con facultades que dan orientación y sentido a la actuación de la Procuraduría, al fijar sus lineamientos y aprobar sus políticas y programas anuales de actividades, así como el nombramiento de funcionarios y el proyecto de Presupuesto de la Procuraduría presentado por el titular del organismo, manteniendo la facultad del Poder Legislativo para designar al procurador de la terna que para tal efecto envíe el Presidente de la República, dejando al Titular del Poder Ejecutivo Federal la atribución para designar a los Consejeros Independientes del Órgano de Gobierno de la Procuraduría.⁸²

81 La información relativa a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México fue extraída principalmente de la página web de la institución, en la que se encuentra disponible la normativa que la crea y regula: <<http://prodecon.gob.mx/>>.

82 Informe de Rendición de Cuentas de la Administración Pública Federal 2006-2012, páginas 5-6. Documento disponible en versión electrónica en el sitio web de la Prodecon.

La primera persona en ocupar este cargo fue electa el 28 de abril de 2011, designación que recayó en la Lic. Diana Bernal, quien contaba con 120 días para entrar en funciones, abriendo la Prodecon sus puertas al público el 1º de setiembre de 2011.

Desde los primeros momentos en que se discutió su instalación, la figura generó controversias y polémicas. Así por ejemplo, en el Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal del año 2004, se alzaron voces contrarias y favorables.

En la exposición de Ramírez Moreno se afirma:

No debo dejar de señalar que han presentado diversas objeciones para la institucionalización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a saber:

- a. La institución no es compatible con la doctrina de responsabilidad ministerial.
- b. Las quejas pueden inundar la institución, siendo la mayor parte de ellas, notoriamente improcedentes.
- c. La institución incita a criticar y quejarse.
- d. Al funcionario le resulta más difícil cumplir adecuadamente con su labor al tener constantemente sobre su cabeza la amenaza de una investigación; le entra miedo de tomar decisiones.
- e. Que ya existe un órgano del Servicio de Administración Tributaria, que proporciona asistencia al contribuyente.
- f. Que ya existe la Comisión Nacional de Derechos Humanos, organismo descentralizado creado por ley del 29 de junio de 1992, con la facultad de recibir quejas por violaciones a los derechos humanos, entre las que caben aquellas que se generan en materia fiscal, así como el Instituto Federal de Defensoría Pública, creado por la Ley de la Defensoría Pública, como órgano del Poder Judicial de la Federación y publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 28 de mayo de 1998, que en los términos de sus artículos 4 y 6 cuentan con asesores jurídicos que tienen la facultad de hacer valer acciones, oponer excepciones o defensas, interponer incidentes, recursos y cualquier trámite o gestión que proceda conforme a derecho que resulte en una eficaz defensa, Instituto que ha llegado a incursionar al ámbito fiscal.
Esto nos llevaría a considerar que se presenta una duplicidad en funciones en dos instituciones distintas con el mismo propósito.
- g. Que la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente representa un incremento al gasto público que el Estado Mexicano en el momento actual de crisis política y económica no está capacitado a soportar.
- h. Que se está limitando el ejercicio profesional de profesionistas independientes, puesto que el afectado preferiría ocurrir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ya que el servicio es gratuito.

Y más adelante señala el autor: Consideramos que a pesar de las objeciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene su razón de ser, ya que como vocero de los contribuyentes puede ser eficaz instrumento para regular actividades de la Administración Pública y sobre todo, armonizar con los intereses de los particulares los del Estado, así como la posibilidad de defensa para aquellos que tienen limitada capacidad contributiva, que no estén en la aptitud de soportar el costo de servicios profesionales independientes, pero sí es de importancia el evitar que se presente duplicidad de funciones con los organismos ya existentes, como son la Comisión Nacional de Derechos Humanos y el Instituto Federal de Defensoría Pública.⁸³

En otra de las exposiciones realizadas en el Congreso referido, refiriéndose a la justificación del *Ombudsman* fiscal, se expresa:

[...] vemos con preocupación cómo la legislación fiscal es compleja, imprecisa y algunas ocasiones arbitraria, siendo modificada constantemente, donde el papel del fisco se circunscribe únicamente a fines evidentemente recaudatorios, generando en el contribuyente incertidumbre e inseguridad jurídica; dejándole además, el sabor de un trato injusto al no tomar en cuenta su personal capacidad económica... lo cual permite desde nuestro punto de vista, una inmejorable coyuntura para que inicie sus funciones el Ombudsman en materia fiscal; esto en virtud de que una forma de medir la evolución y grado de desarrollo de un estado de derecho, se concreta a través del respeto y protección que se otorgue a los derechos humanos. En México, son diversas las causas políticas, económicas y sociales que impiden la plena realización de los derechos fundamentales. Entre estas encontramos la inequitativa distribución de la riqueza, la ignorancia y el analfabetismo derivados de la falta de una educación generalizada de la más alta calidad, la carencia de un sistema de salud adecuado y al gran número de sectores de la sociedad que aún se encuentran al margen y con pocas expectativas de ser incorporados al proceso de desarrollo del país.

Y concretamente, respecto de la instalación de la Prodecon, este mismo autor considera que tal instalación:

[...] no persigue agrandar la burocracia, sino limitar el tamaño de las existentes en los poderes tradicionales, y redistribuir su peso entre distintos órganos autónomos de acuerdo a las exigencias del estado de derecho que pedirán los tiempos futuros; por lo que no estamos de acuerdo con algunas voces que descalifican a este mecanismo de defensa, bajo los argumentos de que sería una figura burocrática muy costosa en su instrumentación, lo cual implicaría ir en contra de la simplificación administrativa. Al respecto, si consideramos que las instituciones de que se sirve la sociedad tuvieron que ser creadas en su propio momento (v. gr. El IFE), y entonces, por regla general, fueron cuestionadas, demostrando con su labor en el transcurso del tiempo sus bondades o deficiencias, nuestra respuesta es que toda institución que tenga por objetivo

83 Ramírez Moreno Aguirre, Samuel (Presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C.). «El Ombudsman Fiscal»: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Antecedentes, Creación de la Figura. Crítica y su Conveniencia de Adoptarla en la Legislación Mexicana», en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Volumen VII, número 18, pp. 48-50.

contribuir a la armonía y a la paz social constituye algo más que una moda burocrática, ya que la naturaleza de sus fines y resultados es su propia justificación, y es responsabilidad de los hombres que temporalmente se encuentran al frente de ellas, cuidar que sus pasos no se aparten de los propósitos para los cuales fueron creados...⁸⁴

Organización

La Prodecon es un organismo público, descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.

Es interesante apreciar cómo esta autonomía se visualiza en el ámbito financiero, puesto que su proyecto de presupuesto es elaborado por la propia Prodecon y una vez aprobado (se incorpora al Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación), se ejecuta directamente por la Prodecon.

Los *órganos* que integran la Prodecon son los siguientes:

- El procurador de la Defensa del Contribuyente;
- El Órgano de Gobierno de la Procuraduría;
- Delegados Regionales, y
- Asesores Jurídicos.

Los *requisitos para ser designado* procurador de la Defensa del Contribuyente son los siguientes:

- ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce de sus derechos civiles y políticos;
- poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria;
- contar con experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación;
- no haber ocupado la posición de secretario o subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del SAT en los últimos tres años previos a su nombramiento;
- no haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público, y
- ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.

La *designación* del procurador de la Defensa del Contribuyente será realizada por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

84 Rodríguez Vidal, Raúl, «Comentarios en torno al Ombusman Fiscal», en *Revista de la Academia Mexicana...*, cit., pp. 78 y 80.

Durará en su cargo cuatro años y podrá ser ratificado por un segundo período, no pudiendo desempeñarse, durante el ejercicio de su encargo, en ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión, salvo que se trate de actividades estrictamente académicas.

El *Órgano de Gobierno de la Procuraduría* es un cuerpo colegiado, integrado por el procurador de la Defensa del Contribuyente (quien tiene voto de calidad en caso de empate) y seis consejeros independientes (designados por el titular del Ejecutivo Federal). Se establece que para la *designación de los consejeros* el Presidente de la República debe preservar un adecuado equilibrio, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan constituir a mejorar las funciones de la Procuraduría. Los consejeros deberán cumplir para su nombramiento los mismos requisitos del procurador. Debe sesionar de manera ordinaria al menos una vez cada tres meses y extraordinariamente cuando sea necesario.

Cometidos

Las atribuciones de la Prodecon son particularmente amplias e intensas,⁸⁵ destacándose las siguientes:

1. Atender y resolver las solicitudes de *asesoría y consulta* que le presenten los contribuyentes.
2. *Representar al contribuyente* ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa, ejerciendo las acciones, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

Estos servicios de representación únicamente se proporcionarán cuando el *monto del asunto* no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.⁸⁶

Para determinar esta cuantía, solo se considerará el monto histórico del crédito fiscal sin accesorios, actualizaciones ni multas. Cuando en un mismo acto se determinen dos o más créditos fiscales, la competencia de la Procuraduría procederá si la suma total de los créditos no excede el monto aludido.⁸⁷

Se verificará, asimismo, que el contribuyente no cuente con los servicios de un *abogado particular* que lo represente y defienda, respecto del asunto en concreto, de tenerlo, será incompatible el servicio de Representación Legal y Defensa.

85 Se encuentran enumeradas en su totalidad en el artículo 5 de la Ley Orgánica de la Prodecon.

86 Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Prodecon.

87 Inciso segundo del artículo 51 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Prodecon, publicados en el *Diario Oficial* el 30 de agosto de 2011.

3. Conocer e investigar las *quejas* de los contribuyentes afectados por actos de las autoridades fiscales federales y *formular recomendaciones* públicas no vinculantes, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.
4. *Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación* de las disposiciones fiscales.
5. *Imponer las multas* en los supuestos y montos que se establecen en la ley. La ley establece que los funcionarios serán sancionados:⁸⁸
 - a. Con entre cinco y diez salarios mínimos cuando:
 - No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos o no acompañen o entreguen los documentos requeridos o den los datos adicionales solicitados.
 - No informen dentro de los términos debidos.

Se impondrá el monto mínimo en todos los casos, salvo que se trate de autoridades reincidentes. También se considera agravante que las autoridades al rendir sus informes, se conduzcan con falsedad u omitan información relevante al caso.⁸⁹

- b. Con entre veinte y treinta salarios mínimos: cuando no asistan a las reuniones periódicas fijadas.

Esta sanción solo podrá ser impuesta por el titular de la Procuraduría o los Delegados en el ámbito de su competencia. Se impondrá el mínimo de la sanción, cuando la autoridad omisa en asistir a una reunión convocada por la Procuraduría, no justifique su inasistencia con la anticipación que se requiere, pero presente posteriormente por escrito la causa justificada que motivó su inasistencia. Procederá el máximo de la sanción cuando se trate de autoridades remisas o reincidentes.⁹⁰

- c. Será motivo de responsabilidad administrativa cuando los funcionarios se nieguen a cumplir la recomendación que se les dirija, siempre que el contribuyente logre, mediante el ejercicio de acciones administrativas o contenciosas, que el acto que fue objeto de la intervención de la Procuraduría sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

La imposición de multas estará a cargo del procurador de la Defensa del Contribuyente y de los delegados regionales, pudiendo delegar el procurador esta facultad en otros funcionarios de la Prodecon.

88 Artículo 28 de la Ley Orgánica de la Prodecon.

89 Artículo 101 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Prodecon, publicados en el *Diario Oficial* el 30 de agosto de 2011.

90 Numeral 11 del artículo 101 de los Lineamientos...

La resolución que determine la sanción se emitirá dentro de los tres días siguientes a la comisión de la infracción, será debidamente notificada al funcionario sancionado y no será remitida para su cobro hasta que se encuentre firme.⁹¹

6. Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.
7. Proponer al Servicio de Administración Tributaria (SAT) las *modificaciones normativas internas* para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Se entiende por normatividad interna las disposiciones emitidas por las Administraciones Generales del SAT, que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes.⁹²

8. *Identificar los problemas de carácter sistémico* que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al SAT las recomendaciones correspondientes.

Se entienden como problemas sistémicos aquellos que deriven de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzcan en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos.

Los problemas así identificados deberán ser aquellos que, por su complejidad, requieran de estudio, análisis, cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas, con el objeto de proteger los derechos del contribuyente, asegurar su trato equitativo o simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.⁹³

9. *Emitir opinión sobre la interpretación* de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el SAT.
10. Convocar y realizar *reuniones periódicas* con las autoridades fiscales federales (que estarán obligadas a participar) para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a estos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique.

A estas reuniones pueden asistir e intervenir, en compañía del personal de la Prodecon, los síndicos y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones

91 Artículo 102 de los Lineamientos...

92 Artículo 65 de los Lineamientos...

93 Artículo 73 de los Lineamientos...

y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría.

El objeto de estas reuniones será la interlocución permanente y de alto nivel entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes. Asimismo, se buscará reconocer e identificar los principales problemas de estos y buscar la generación de propuestas para solucionarlos.⁹⁴

Las reuniones periódicas se celebrarán con el SAT o con los organismos fiscales autónomos o cualquier otra autoridad fiscal federal cada tres meses para completar cuatro en un año calendario.⁹⁵

La Prodecon también puede convocar a *reuniones extraordinarias*, cuando la Prodecon, de oficio o a petición de parte, advierta casos graves o urgentes que estén afectando a un sector, tipo o grupo de contribuyentes; o bien a la generalidad de ellos.⁹⁶

11. Fomentar y difundir una *nueva cultura contributiva* realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a estos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.
12. Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados *modificaciones a las disposiciones fiscales*.

Para ejercer esta facultad deberá realizar *un estudio* en el que se contengan:

- a. Los antecedentes, incluyendo los legislativos y, en su caso, los precedentes relevantes al tema sustentados por los órganos jurisdiccionales.
- b. La situación actual que genera la existencia o aplicación de las disposiciones que se pretendan modificar, haciendo especial mención de la forma y términos en que las mismas originan perjuicios a los contribuyentes o bien vulneran sus derechos.
- c. Un análisis jurídico e interpretativo de las disposiciones legales a modificar.
- d. La propuesta del nuevo texto y, cuando proceda, la propuesta de modificación de las disposiciones correlacionadas.
- e. Los resultados que se persiguen con las modificaciones propuestas.

Este documento será firmado por el procurador y acompañado de toda la evidencia documental que se estime necesaria para apoyarla.

94 Artículo 85 de los Lineamientos...

95 Artículo 88 de los Lineamientos...

96 Artículo 94 de los Lineamientos...

El procedimiento de queja

La normativa correspondiente aclara expresamente (como es de estilo) que las quejas, reclamaciones o sugerencias que presenten los contribuyentes a la Prodecon no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

Asimismo y como también suele expresamente aclararse, se dispone que las respuestas que emita la Prodecon a los interesados no crean ni extinguen derechos ni obligaciones, así como tampoco liberan de responsabilidad a los funcionarios, por lo que tales respuestas *no podrán ser impugnadas*.

Las quejas o reclamaciones deben presentarse *por escrito*, utilizando cualquier medio, inclusive por la página electrónica de la Prodecon, salvo casos urgentes calificados por el procurador o los delegados regionales, en que podrán formularse por cualquier medio de comunicación. Para simplificar el trámite se pondrá a disposición de los usuarios formularios que faciliten tal presentación.

Cuando la queja o reclamación sea notoriamente improcedente o infundada, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso o reclamante. También se comunicará en este plazo los casos de incompetencia.

Cuando los quejosos o reclamantes no puedan identificar a las autoridades o funcionarios cuyos actos u omisiones consideren haber afectado sus derechos, el escrito se recibirá bajo la condición de que tal identificación surja de la posterior investigación.

Si la queja o reclamación no reuniera los elementos que permitan la intervención de la Prodecon, se requerirá al quejoso o reclamante que en el plazo de tres días realice las aclaraciones pertinentes, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado.

Cuando la queja o reclamación sea procedente o se hayan subsanado los defectos detectados, se emitirá *auto de admisión* dentro de los tres días siguientes a la presentación, en el que se requerirá a las autoridades señaladas como responsables que en el término de tres días hábiles rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan.

En el informe que rindan las autoridades, se deberán hacer constar los antecedentes del asunto, los fundamentos y motivaciones de los actos reclamados, si efectivamente estos existieron, debiendo acompañar copia certificada de las constancias que sean necesarias para apoyar dicho informe (cuyo costo deberá ser cubierto por el interesado).

Por su parte, el asesor encargado del trámite deberá efectuar las acciones de investigación necesarias que le permitan el mejor conocimiento del asunto y la prueba de los hechos, ya sea a petición de parte o de oficio.

Concluido el procedimiento, se dictará el *Acuerdo*. El asesor elaborará el proyecto de Acuerdo que contendrá la consideración de los hechos, los argumentos y las pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias

practicadas que obren en el expediente de control, en lo que resulten relevantes al caso. Este proyecto se elevará al director del Área. Si en el mismo se determina la no responsabilidad de las autoridades investigadas, dicho funcionario lo aprobará y firmará dentro de los cuatro días hábiles siguientes. Si en el proyecto se propone *Recomendación pública* para las autoridades involucradas, será el titular de la Procuraduría el único facultado para emitirlo. En este supuesto, la Recomendación irá acompañada de la indicación precisa de las medidas correctivas que se propongan a las autoridades involucradas.

Posteriormente, se notificará el Acuerdo al funcionario público responsable y a su superior jerárquico. El funcionario o autoridad responsable informarán por escrito dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación si acepta la Recomendación, en cuyo caso proporcionará las pruebas que acrediten su cumplimiento en el plazo de diez días hábiles siguientes a la aceptación. Si la Recomendación no es aceptada o es aceptada parcialmente, el contribuyente podrá optar por los servicios de Representación Legal y Defensa de la Procuraduría, cuando procedan.

Será obligación indeclinable del titular de la Procuraduría así como de sus delegados y demás integrantes, *difundir* por todos los medios lícitos a su alcance, las Recomendaciones públicas que no hayan sido admitidas por las autoridades fiscales federales. Si las Recomendaciones refieren a conductas o prácticas que impliquen graves violaciones a los derechos de los contribuyentes se promoverá su más amplia difusión, entre otros, a través de los siguientes medios: en la página electrónica oficial de la Procuraduría; en medios de difusión especializados en materia fiscal; a través de programas de radio y televisión; y en el periódico de mayor difusión en la entidad a la que corresponda la adscripción territorial de la autoridad responsable.

El Informe de Rendición de Cuentas de 2006-2012

Año 2011

De acuerdo al Informe de Rendición de Cuentas de la Prodecon, desde el 1.º de setiembre de 2011 (fecha en que entró en funcionamiento la Prodecon) hasta el 31 de diciembre de 2011:

- Se recibieron 1624 reportes de atención de contribuyentes que solicitaron los servicios de la Prodecon.
- Se recibieron 245 solicitudes de patrocinio legal de contribuyentes, y se interpusieron 126 medios de defensa; de estos, 33 fueron recursos de revocación ante el SAT, 88 demandas de nulidad ante el TFJFA y 5 juicios de amparo indirecto ante juzgados de Distrito.
- Se tramitaron 258 quejas, de las cuales 89,53 % correspondió a actos del SAT y el restante 10,47 % a otras instituciones, emitiéndose 6 Recomendaciones públicas referidas a embargos de cuentas bancarias, condonación de multas, caducidad y facultades de comprobación.

Se recibieron 49 solicitudes de análisis de problemas sistémicos planteados por diversas confederaciones y cámaras empresariales, así como por colegios o asociaciones profesionales, agrupaciones de contribuyentes organizados y especialistas en la materia.

Se llevó a cabo una reunión periódica con el SAT, logrando que la autoridad emita una regla para permitir a los contribuyentes la participación en los procedimientos de verificación de certificados de origen, respecto de mercancías extranjeras, al amparo de los tratados de Libre Comercio.

Se realizaron diversas acciones de investigación académica, así como de difusión de los derechos de los contribuyentes, publicándose una serie de cuadernillos sobre los diagnósticos realizados, titulados: «Panorama de la situación de los contribuyentes en México», «Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal», «Ética del contribuyente», «Los derechos humanos de los contribuyentes».

Se organizó el «Primer Foro de Interlocución y Análisis con los Contribuyentes», en el cual se analizaron mediante mesas de trabajo, las problemáticas y sus propuestas de solución sobre los temas siguientes: Embargo en cuentas bancarias; Facultades de Fiscalización; Diferendos entre la autoridad fiscal y los contribuyentes: Ausencia de medios alternativos; y La interpretación de la norma tributaria.

Enero a noviembre de 2012

1. *Identificar los problemas de carácter sistémico en materia fiscal que ocasionen perjuicio a los contribuyentes:* Desde el 1.º de enero hasta el 30 de setiembre de 2012 se recibieron un total de 24 solicitudes de análisis de problemas sistémicos planteados por diversas Cámaras, Confederaciones empresariales, otras agrupaciones de contribuyentes organizados, especialistas en la materia o turnadas de oficio por la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente.

A título de ejemplo, entre estos posibles problemas se incluyeron los siguientes: asignación de obligaciones fiscales en trámites por internet, devolución de IVA para exportadores, sanciones emitidas por el SAT a contadores públicos, derechos fundamentales de los contribuyentes.

2. *Proponer modificaciones normativas en materia fiscal:* Se continuaron los estudios iniciados en 2011 y se iniciaron estudios sobre cinco asuntos más, sobre los siguientes temas: a) Registro para operar como Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo; b) Notificación por estrados; c) Atención especializada a ciudadanos analfabetos; d) Publicación de anteproyectos de Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior; e) Propuestas de modificación de Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

En cuanto a la *iniciativa de modificación a las disposiciones fiscales*, durante el período enero-setiembre 2012 se abrieron 27 expedientes para el ejercicio

de esta facultad, que además incluyen no solo las investigaciones de oficio, sino también las peticiones de contribuyentes o de organismos empresariales que los representan.

Con relación a las *consultas*, en enero-setiembre 2012 se presentaron 14 consultas.

La Prodecon realizó un reporte diario de las diversas modificaciones de carácter fiscal que se publican tanto en el *Diario Oficial* de la Federación, como en la agenda legislativa del Congreso de la Unión, con la finalidad de detectar reformas que vulneren los derechos del contribuyente. También se da seguimiento a las Sesiones del Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en aquellos temas en donde se controvierte la constitucionalidad de diversas normas de índole fiscal; así como también a los criterios de mayor relevancia en materia fiscal y de derechos humanos emitidos tanto por el Poder Judicial, como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3. *Promoción de una nueva cultura contributiva*: Durante el período enero-setiembre 2012 la Prodecon agregó a su serie de cuadernillos las publicaciones siguientes: «Los derechos de los contribuyentes y la condonación de multas fiscales», «Estado de los derechos de los contribuyentes en México», «Derechos humanos de los contribuyentes, personas jurídicas colectivas», «Memorias de las conferencias magistrales en el marco de la apertura de las oficinas centrales de la Prodecon del 14 al 18 de mayo de 2012», «La obligatoriedad del juicio en la vía sumaria y su lesión a los derechos fundamentales de los contribuyentes», «La facultad de investigación del Ombudsman Fiscal Mexicano», Programa para combatir la informalidad implementado por el SAT en 2011, estudio de los casos atendidos por la Prodecon, La naturaleza jurídica del procedimiento de quejas ante la Prodecon, poniendo además a disposición del público una serie de Reseñas de obras especializadas en materia fiscal.

Se organizaron además una serie de eventos de difusión y conferencias y se elaboraron una serie de materiales de difusión (Carta de los derechos del contribuyente, Compromisos Éticos del Contribuyente, Volante de servicios, Tríptico de servicios, etc.).

4. *Orientación y asesoría al contribuyente*: en el período se registraron 5875 reportes de atención sobre asuntos de contribuyentes que solicitaron asistencia, de los cuales 1858 (31,63 %) fueron registrados mediante atención personalizada, 1978 (33,67 %) se contactaron a través del servicio de atención telefónica y 2039 (34,71 %) fueron recibidos mediante correo electrónico.
5. *Representación legal y defensa*: Con relación a los tipos de asunto atendidos, los conceptos de sujetos obligados, multas y créditos representan aquellos con una mayor atención.

En el período enero-setiembre 2012 se patrocinaron 666 medios de defensa: 106 recursos de revocación ante el SAT, 3 recursos ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, 402 demandas de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 77 amparos directos, 32 amparos indirectos, 12 amparos en revisión y 34 recursos de revisión fiscal. El porcentaje de efectividad del referido período fue de 61,96 %.

6. *Quejas, reclamaciones e investigaciones:* En el período enero-setiembre 2012 se recibieron 619 quejas, 14 solicitudes de observación y 6 acciones de investigación.

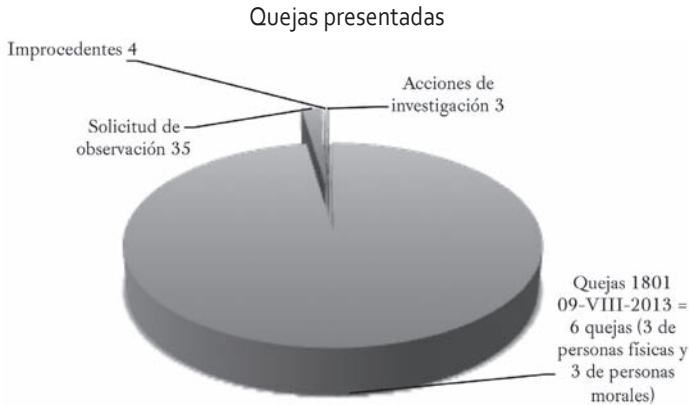
Como resultado de estos trámites se emitieron 24 *recomendaciones* con la finalidad de revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales federales.

De los procedimientos de queja de enero-noviembre 2012, el 77,97 % de los casos resultaron favorables para los contribuyentes y el 22,03 % restante resultaron desfavorables.

Estadísticas de Servicios de Asesoría y Defensa del año 2012:



Estadísticas de Servicios de Quejas y Reclamaciones presentadas hasta el 9/08/2013:



Cuadro de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México:

Tipo de Órgano	Competencia y jerarquía	Alcance de sus facultades	Organización interna (aspectos principales)	Organizaciones externas con las que se relaciona
Unipersonal (designado por el Senado de la República de una terna propuesta por el Presidente de la República)	Federal Organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión	Asistencia y consulta Recepción y tramitación de quejas y sugerencias sin efectos sobre el procedimiento ppal. Elaboración de propuestas a iniciativa propia o en función de las quejas y sugerencias recibidas que se presentan a la AT o a la Cámara de Diputados según el caso Defensa y representación en juicio Elaboración de dictámenes técnicos en función de consultas formuladas por la AT (SAT) Realización de reuniones periódicas de asistencia obligatoria y reuniones extraordinarias. Potestad sancionatoria de incumplimientos de la AT (penas de carácter pecuniario) Promoción de la enseñanza y divulgación de las disposiciones fiscales, fomentar una nueva cultura contributiva	El procurador de la Defensa del Contribuyente El Órgano de Gobierno de la Procuraduría Delegados Regionales Asesores Jurídicos	AT federales y locales Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados Síndicos, representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y otros grupos de contribuyentes legalmente constituidos. Poder Judicial de la Federación Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Otros casos de interés

Argentina

- a. La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero existe en la República Argentina desde el año 1999.

Se trata de una dependencia de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) y tiene por función recibir las denuncias efectuadas por particulares, investigarlas, trasladarlas a la dependencia correspondiente para darle solución e impulsar proyectos con el objeto de mejorar la calidad del servicio.

Claramente se trata de un órgano que no tiene función jurisdiccional ni puede revocar actos administrativos, sino que se trata de un órgano consultivo que aconseja, orienta y guía a los contribuyentes a fin de que puedan tener éxito en sus peticiones.

No han sido ajenas las críticas a la ubicación de la defensoría y a la simbólica independencia funcional que se le atribuye, dada la precariedad de la misma por su dependencia orgánica, a tal punto que se ha dicho:

difícilmente encontraremos una recomendación de la Defensoría del Contribuyente que sea contraria o verdaderamente crítica a una política administrativa del organismo. Ello se explica por sí mismo a poco que analicemos la forma de integración y facultades de los empelados que componen dicha dependencia.⁹⁷

Y, en efecto, no existe un defensor o defensora, sino una dependencia con funcionarios capacitados y dispuestos para atender al público que lo reclame en el marco del Programa de Asistencia al Ciudadano, que tiene como objetivo el de:

constituir un canal de comunicación con los contribuyentes y público en general, en procura de mejorar la calidad de los servicios prestados. El objetivo del Programa de Asistencia al Ciudadano es establecer un canal de comunicación rápido, efectivo y confiable que permita detectar y solucionar los inconvenientes y sugerencias planteadas por los contribuyentes, usuarios del servicio aduanero y público en general, para el cumplimiento de sus obligaciones.⁹⁸

Dicho Programa, promueve la tramitación de reclamos o sugerencias, tanto vía web como en forma personal.

- b. En otro orden, existe el Defensor del Pueblo, que, conforme a lo establecido en el artículo 86 de la Constitución y a lo dispuesto en su ley de creación n.º 24.284, de 1.º de diciembre de 1993, es un órgano independiente, con legitimación procesal, instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actúa con plena autonomía funcional y sin recibir instrucciones de ninguna autoridad.

97 Schurig, H., *El defensor del contribuyente. Antecedentes, régimen vigente y derecho comparado*, ver también Bertazza, H., *Defensoría del Contribuyente*, Práctica y Actividad Tributaria, Errepar, Buenos Aires, VI- Set, 2000.

98 <http://www.afip.gob.ar/genericos/defensoria/defensoria_default.asp>.

El Defensor del Pueblo de la Nación circunscribe su ámbito de competencia al espacio federal, por lo que no puede intervenir en aquellos ámbitos reservados a las provincias.

La misión del Defensor del Pueblo de la Nación es doble: por un lado, se encarga de la defensa y protección de los derechos, garantías e intereses tutelados en la Constitución nacional y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la administración y, por el otro, también se ocupa del control del ejercicio de las funciones administrativas públicas.

Para atender los reclamos, el Defensor del Pueblo de la Nación está facultado para realizar investigaciones, inspecciones, verificaciones, solicitar expedientes, informes, documentos, antecedentes, determinar la producción de toda otra medida probatoria o elemento que estime útil a los fines de la investigación. Incluso puede requerir la intervención de los tribunales judiciales para obtener la remisión de toda la documentación que le hubiere sido negada.

Conforme a información obtenida en su página web, existe una única resolución con relación a la materia. Se trata de la Resolución n.º 58/2010 de 11 de junio de 2010, por la que se recomienda a la AFIP que suspenda el reclamo de deuda de una persona concreta hasta tanto se expida la justicia en la causa en la que se investigaba el presunto robo de su identidad, otorgándose a la AFIP quince días hábiles para responder.⁹⁹

- c. En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), el organismo encargado de la recaudación de tributos locales es la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP). En dicha agencia, existe la «Unidad de Coordinación con la Defensoría del Pueblo y Defensa del Contribuyente», creada en 2001.

Si bien, tiene objetivos similares a la creada en el seno de la AFIP, busca «canalizar de un modo más efectivo las actuaciones que se inician por ante la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires en lo que compete a esta Dirección, a fin de evitar demoras innecesarias».

La Defensoría del Pueblo de la CABA tiene asignadas como áreas especializadas de los Defensores Adjuntos en lo que hace al sector de la «Administración Pública y prestación de servicios públicos» las cuestiones vinculadas a políticas de salud, cultura, educación, ciencia y tecnología, juventud, deporte, consumidores, usuarios, economía, finanzas y presupuesto.

La Unidad de Coordinación tiene como funciones:

99 El artículo 28 de la Ley establece que: «Para el caso de que formuladas las recomendaciones, dentro de un plazo razonable no se produce una medida adecuada en tal sentido por la autoridad administrativa afectada, o esta no informe al Defensor del Pueblo de las razones que estime para no adoptarla, este puede poner en conocimiento del Ministro del área, o de la máxima autoridad de la entidad involucrada, los antecedentes del asunto y las recomendaciones propuestas. Si tampoco obtiene una justificación adecuada, debe incluir tal asunto en su informe anual o especial, con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud».

1. Recepcionar y gestionar los requerimientos de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad.
2. Recibir las quejas y reclamos por parte de los ciudadanos, vinculados con el funcionamiento de la Administración Tributaria en sus distintos aspectos, relacionados directa o indirectamente con las dependencias y unidades de la Dirección General de Rentas.
3. Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, simplificar trámites administrativos y toda otra cuestión atinente al mejoramiento de la relación fisco-contribuyente, que revistan entidad suficiente para su consideración por la Dirección General.
4. Elaborar las recomendaciones al director general, ya se trate de la solución de un caso en particular, queja, reclamo o las propuestas de modificaciones a las normativas o procedimientos vigentes para el mejoramiento de la Administración Tributaria en general.
5. Confeccionar un informe mensual en el cual quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del período, adjuntando al mismo una estadística de los casos resueltos mediante su intervención, el que será remitido a la Dirección General.

A tales efectos, se le han asignado las siguientes atribuciones:

1. Recabar la información necesaria acerca de las quejas o reclamos interpuestos a efectos de controlar su verosimilitud, para lo que podrá tomar vista de expedientes, solicitar cualquier documentación o antecedentes y requerir la colaboración de cualquier funcionario de la Dirección General de Rentas.
2. Rechazar las peticiones *in-limine* que no cumplan con los requisitos formales o carezcan de entidad a su criterio.
3. Podrá solicitar informes y documentación a las empresas prestatarias de servicios dentro del organismo.
4. En el supuesto de que con motivo de su actuación se involucre la conducta de cualquier agente de la unidad o servicio tercerizado, remitirá las actuaciones al Área Asesoría Legal a efectos de deslindar las responsabilidades a que diera lugar.

La unidad puede emitir recomendaciones al director general y actúa con independencia respecto de cualquier otro sector del organismo, debiendo poner en su conocimiento inmediato cualquier circunstancia que menoscabe su independencia o limite sus facultades de actuación.

- d. Por su parte la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), creó la Gerencia Defensa del Contribuyente, como una novedosa unidad de gestión que promoverá las acciones necesarias para dar respuesta y atención oportuna a los problemas que desde la Agencia puedan

haberse ocasionado. Brindando los mecanismos, elementos y las soluciones que le permitan cumplir cabalmente con sus obligaciones tributarias.¹⁰⁰

Según surge de su sitio web, tiene por cometidos:

- Establecer y garantizar los mecanismos de comunicación y acercamiento real, personal, efectivo y desburocratizado para escuchar, recibir y tramitar los reclamos que se formulen, originados en las deficiencias, demoras, errores o desvíos de las reparticiones que integran la administración tributaria que le puedan provocar injustificados inconvenientes.
 - Mejorar la calidad de los servicios disponiendo un procedimiento ágil para la ejecución de acciones rápidas que le den soluciones a los problemas concretos que tienen los contribuyentes por errores de la Agencia.
 - Proponer las modificaciones normativas o de procedimientos que se consideren convenientes para eliminar la generación de errores, basados en defectos de la organización, que afectan innecesariamente a los contribuyentes.
 - Asesorar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en todas las cuestiones concernientes a la mejor protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria de la Provincia de Buenos Aires.
- e. Por último, una información de relevancia¹⁰¹ es la de que en la década de los noventa se presentó un proyecto de ley de creación de un *Ombudsman* fiscal, ubicado en la esfera del Poder Legislativo, con competencia nacional, experto en materia tributaria y graduado en ciencias económicas o derecho. Dicho defensor/a tendría independencia funcional y podría actuar de oficio o a petición de parte, debiendo confeccionar informes de carácter público a modo de rendición de cuentas.

Entre las funciones que tendría se encontraban las de:

- discutir, innovar y provocar la creatividad en el ámbito de la administración tributaria;
- investigar aquellos comportamientos administrativos que constituyan un ejercicio defectuoso de las funciones administrativas;
- investigar las denuncias que lleguen a su conocimiento;
- efectuar recomendaciones públicas o privadas a los funcionarios involucrados;
- iniciar recursos administrativos o judiciales en los casos que resultasen una vía idónea para la solución de controversias.

100 <<http://www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp>>.

101 Grieco, Mario J. y Fernández, Daniel R., «El *Ombudsman* fiscal o defensor de los contribuyentes», *Rev. Impuestos, La Ley*, Buenos Aires, LV-A, 1997, pp. 215-228.

El caso de Italia: el Garante del Contribuyente

La institución «Garante del Contribuyente», fue creada en Italia por la Ley n.º 212/2000, de 27 de julio de 2000, con el objetivo de procurar la puesta en práctica de los derechos y garantías incluidos en los textos jurídicos (especialmente en dicha ley, titulada como «Estatuto de los derechos del contribuyente») que no deben quedar en meras declaraciones de principios.

No se trata de un defensor del contribuyente único para toda Italia, sino que se optó por órganos colegiados formados por tres componentes de distinta procedencia, con sede en cada una de las regiones italianas.

Entre sus cometidos se destaca la función de tutela y defensa de los intereses del contribuyente, así como el control y denuncia de las irregularidades o disfunciones observadas en el desarrollo de la actividad financiera.

Ahora bien, el Garante del Contribuyente no ejerce poderes administrativos ni jurisdiccionales, sino que se trata de un órgano imparcial, independiente y autónomo que está por encima de las partes (administración-contribuyentes), con capacidad para denunciar los abusos y disfunciones cometidos en los sectores de interés público y que no recibe directivas del gobierno.¹⁰²

La materia objeto de su competencia es clara en el ámbito de la administración financiera central, pero es discutida con relación a los tributos locales, porque con anterioridad a su creación ya existía el *difensore civico*, que tenía competencia en la administración provincial o municipal. En tanto el *difensore civico* podía señalar también los abusos, disfunciones y retardos en su relación con los contribuyentes, podrían superponerse las competencias de ambos defensores con relación a los tributos locales, no obstante lo cual hay quienes sostienen lo contrario al amparo del artículo 1 de la ley por la que se aprueba el Estatuto del Contribuyente.

Como se dijo más arriba, el Garante del Contribuyente está conformado por órganos colegiados en cada una de las regiones italianas y en las Provincias Autónomas Trento y Bolzano. Cada órgano colegiado está compuesto de tres miembros elegidos y nombrados por el presidente de la Comisión Tributaria Regional. Los cargos tienen una duración cuatrienal, renovable en función de la profesionalidad, productividad y actividad ya desarrolladas y los miembros se eligen conforme a las siguientes categorías:

- Presidente: entre magistrados, profesores universitarios de materias jurídicas y económicas y escribanos;
- Segundo Miembro: dirigentes de la administración financiera y cargos superiores de la Administración Tributaria (Guarda di Finanza);
- Tercer miembro: abogados, economistas y diplomados en economía o empresariales, jubilados, elegidos en una terna formada para cada una de las direcciones regionales.

¹⁰² Ver Aucejo, E.A. y Rozas Valdés, J.A., «El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU», Doc. n.º 5/04, IEF, p. 6.

Las funciones del Garante del Contribuyente están descritas en el artículo 13 de la Ley y guardan relación con su carácter de órgano consultivo y con potestad para emitir recomendaciones con relación a irregularidades, incorrecciones y disfunciones en general que puedan ser lesivas de los derechos y garantías de los contribuyentes. Es el *destinatario institucional*¹⁰³ de las quejas concretas (no colectivas) de los contribuyentes que vean vulnerados sus derechos por la administración.

A tales efectos, se le atribuyeron facultades para solicitar aclaraciones, documentos, realizar recomendaciones, exigir el respeto de los derechos reconocidos al contribuyente. En cambio, no puede imponer sanciones ni tiene legitimación para iniciar acciones judiciales por el incumplimiento de la administración tributaria, lo que pone en tela de juicio la eficacia del órgano.

Especialmente, su función es poner en conocimiento del director regional de la administración financiera o del *Comandante di zona de la Guardia di Finanza* los comportamientos que determinen perjuicio para los contribuyentes.

En cuanto al procedimiento, recibida la queja o reclamo procede a cursar petición de documentos o aclaraciones a los órganos de las administraciones competentes, que tienen un plazo de treinta días para responder.

La administración receptora puede contestar o hacer uso del procedimiento de autotutela (anulación o revocación del propio acto si lo considera ilegítimo) que procede en casos de error de persona, error lógico o de cálculo, error en el presupuesto del impuesto; doble imposición; error material del contribuyente fácilmente reconocible por la administración.

Cumplida esta etapa, el Garante del Contribuyente comunica el resultado de su actuación a la Dirección Regional de la Administración financiera o del *Comandante di zona de la Guardia di Finanza* competente, así como a los órganos de control y a la persona que interpuso la queja.

El Garante del Contribuyente dirige recomendaciones a las administraciones con el fin de velar por la tutela del contribuyente y la organización de los servicios y puede acceder a las administraciones para controlar la funcionalidad de los servicios de asistencia y de información al contribuyente, así como la accesibilidad de los servicios.

Especialmente, son de gran relevancia:

su control con relación a la obligación de las administraciones de informar al contribuyente las disposiciones legislativas y administrativas vigentes en materia tributaria (artículo 5 del Estatuto), aspecto que reviste importancia dada la profusión de normas y su complejidad. En este contexto, la correcta información es un derecho básico de los ciudadanos porque les permite evitar incurrir en infracciones y recibir sanciones en algunos casos penales;

con relación al contribuyente sometido a un procedimiento inspectivo, instar a la administración a que respete los derechos y garantías consagrados (exigencia efectiva de investigación y control en los locales destinados al ejercicio de la actividad que se fiscaliza; información al contribuyente de los motivos de

103 Ídem, p. 8.

la inspección y de la posibilidad de contar con asesoramiento profesional), así como el plazo previsto para las inspecciones y devoluciones tributarias.

Al final del procedimiento, el Garante del Contribuyente debe reportar:

- a. al director regional de Administración Financiera o del *Comandante di zona* de la *Guardia di Finanza* competente y del *Ufficio Centrale per l'informazione del contribuente* con el objeto de iniciar la investigación administrativa correspondiente;
- b. eventualmente a la autoridad judicial si constatará situaciones constitutivas de delitos cometidos por la administración financiera en el ejercicio de sus funciones;
- c. eventualmente al Tribunal de Cuentas si constatará hechos constitutivos de daños al Erario Público.

Asimismo, la ley le obliga a presentar cada seis meses una relación de sus actividades al Ministerio de Hacienda, quien anualmente le informa a la Comisiones Parlamentarias sobre la eficacia de la labor realizada por el Garante del Contribuyente y sobre los actos y medias adoptados como consecuencia de sus recomendaciones.

Por último, el Garante del Contribuyente debe presentar una memoria anual sobre el estado de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes en el campo de la política fiscal, para su presentación ante el Gobierno y el Parlamento (Ley Finanziaria n.º 289/2002).

Canadá¹⁰⁴

En el año 2007 fue creada en Canadá la Defensoría del Contribuyente, la que reporta directamente al Ministerio de Hacienda.

El defensor del contribuyente es responsable de garantizar que la administración tributaria canadiense respete los derechos enunciados en su Carta de Derechos de los Contribuyentes y tiene los siguientes cometidos:

- a. examinar de forma imparcial e independiente las reclamaciones presentadas en relación con el servicio prestado por la administración tributaria (Canada Revenue Agency- CRA);
- b. facilitar el acceso de los contribuyentes a los mecanismos de asistencia previstos por la CRA;
- c. identificar y revisar los problemas del sistema o los que surjan en relación con la prestación del servicio en el seno de la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes;
- d. asesorar al Ministro de Hacienda (Minister of National Revenue) sobre los servicios relacionados con la CRA.

El defensor del contribuyente puede revisar cualquier servicio prestado por la CRA a iniciativa propia y, una vez que identifique problemas del sistema o de la prestación del servicio de la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes, hacer recomendaciones a la CRA para su mejora.

104 Conforme a información obtenida en los sitios web <www.taxpayersrights.gc.ca> y <www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>.

El defensor del contribuyente actúa en forma independiente y en un plano de igualdad respecto a la Dirección de la CRA, e informa directamente al Ministerio de Hacienda.

Ahora bien, el defensor de los contribuyentes solo podrá revisar una reclamación después de que los mecanismos de resolución de quejas internas de la CRA se hayan agotado.

Tampoco puede:

- examinar las quejas relativas a la política fiscal o la legislación del programa (ya existen mecanismos bien definidos para hacer frente a este tipo de cuestiones);
- examinar asuntos que están ventilándose ante los tribunales;
- examinar las quejas sobre el servicio que se presentó más de un año antes del nombramiento del defensor del contribuyente (es decir, antes del 21 de febrero de 2007);
- imponer al CRA la adopción de medidas,
- revisar las quejas que otros órganos estatutarios podrían enfrentar, tales como idiomas oficiales.

El Defensor del Pueblo tendrá además como misión ayudar, asesorar e informar al Ministro sobre cualquier cuestión relacionada con los servicios prestados a los contribuyentes por el CRA.

Inglaterra

En Inglaterra existe una Oficina Arbitral (Adjudicator's Office), que actúa como un árbitro justo e imparcial investigando quejas y reclamos sobre el funcionamiento de la Her Majesty Revenue & Customs (HMRC, administración tributaria y aduanera), la Agencia de la Oficina de Valoración (VOA) y el Servicio de Insolvencia, en todo el Reino Unido.

Esta fue creada en el año 1993 para atender reclamos planteados contra la Administración Tributaria, Inland Revenue Department, pero dado que en 2005 esta se fusionó con la Administración Aduanera (Customs and Excise), su competencia comprende un espectro mayor.

Se trata de un servicio gratuito e imparcial para todos.

Cuando el árbitro cree que las administraciones referidas no han actuado debidamente, puede hacer sugerencias para mejorar el servicio.

Las quejas pueden versar sobre errores, demoras injustificadas, asesoramiento deficiente o engañoso, comportamiento inadecuado del personal o mal uso de la discrecionalidad.

En cambio, no puede opinar sobre: cuestiones de gobierno o de la política tributaria, asuntos de competencia de una corte, tribunal u otro órgano con competencia específica sobre la materia, decisiones de valoración de funcionarios estatutarios en la VOA, quejas sobre incumplimiento de las administraciones en materia de acceso a la información pública o protección de datos personales, quejas sobre una investigación en curso o de investigación, cuestiones relativas a la conducta profesional de un administrador judicial, quejas que estén siendo investigadas por el Defensor del Pueblo.

Conforme a lo expuesto, no tienen en ningún caso naturaleza de recurso administrativo ni permite la revisión de fondo de los asuntos, ni condicionan el ejercicio de otras acciones o derechos, sino que guardan relación con el funcionamiento de la administración tributaria.

Existe un procedimiento preciso a los efectos de tramitar las sugerencias y reclamos. Al hacer la denuncia, deben detallarse por escrito los motivos de la queja. También debe adjuntarse una copia de la carta de la decisión final por parte del departamento respecto del cual se está formulando la queja y no pueden haber transcurrido más de seis meses después de la fecha de la respuesta definitiva del departamento.

Si la respuesta de la Oficina Arbitral no fuera satisfactoria para el reclamante, este puede requerir la intervención del Defensor del Pueblo a través de un miembro del Parlamento.

El caso de Chile

En Chile no existe una defensoría del contribuyente.

En el año 2003 se creó, en la órbita del Servicios de Impuestos Internos (SII), el Departamento Especializado en Asistencia al Contribuyente y se inauguraron Centros de Atención al Contribuyente (Cenac), entendidos como primera línea de asistencia del SII a la comunidad.

El Departamento Especializado en Asistencia al Contribuyente, según el director de la época, conformaba «una nueva muestra de la vocación de modernización permanente y mejoramiento continuo que inspira su accionar»¹⁰⁵ y tenía las siguientes atribuciones, obligaciones, responsabilidades y funciones:

1. Proponer políticas de asistencia al contribuyente.
2. Establecer acciones eficaces que fortalezcan la calidad en el servicio y brindar satisfacción al contribuyente en materias de asistencia y educación.
3. Proponer estrategias de comunicación para facilitar la atención, asistencia y educación de los contribuyentes.
4. Velar por la imagen corporativa del SII y su correcta aplicación.

Actualmente, se denomina Departamento de Atención y Asistencia de Contribuyentes y funciona en la Subdirección de Fiscalización, con las siguientes atribuciones, obligaciones, responsabilidades y funciones:

- a. Diseñar, implementar y supervisar estrategias y protocolos de atención por proceso, nacionales y regionales.
- b. La administración del «mesón de atención virtual» y Ciclo de Vida (RIAC y Timbraje).
- c. Coordinar con las Direcciones Regionales y Dirección de Grandes Contribuyentes las actividades relacionadas con el Ciclo de Vida de los contribuyentes.
- d. Coordinar con las Direcciones Regionales y Dirección de Grandes Contribuyentes la atención y respuesta de las peticiones administrativas.

105 <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2003/230903notio1jo.htm>>.

- e. Coordinar con otras áreas de la Subdirección, en especial con las encargadas de los segmentos y de los procesos lo relacionado con las Plataforma de Atención y Asistencia de Contribuyentes.
- f. Otras actividades que el subdirector de Fiscalización estime de competencia de este Departamento.¹⁰⁶

Por otra parte, la Ley n.º 20.420, de 22 de enero de 2010, modificó el Código Tributario con la finalidad de explicitar los derechos de los contribuyentes. Dicha ley modificativa, además de enunciar expresamente los derechos de los contribuyentes en el ámbito del Servicio de Impuestos Internos, autoriza la notificación a través de correo electrónico, establece la carga de tener a disposición de los contribuyentes en el sitio web, todas las resoluciones y circulares que interpreten las normas en materia de impuestos y establece un plazo perentorio a las fiscalizaciones.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Resolución exenta SII n.º 160 del 31 de diciembre del 2007, disponible en: <http://www.sii.gob.cl/transparencia/facultades_dn-fisc.html>.

¹⁰⁷ «Artículo único.- Modifícase el Código Tributario de la siguiente forma:

1) Agrégase al Título Preliminar, a continuación del artículo 8º, un Párrafo 4º, nuevo, denominado “Derechos de los Contribuyentes”, cuyo tenor es el que sigue:

Párrafo 4.º Derechos de los Contribuyentes

Artículo 8.º bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1.º Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2.º Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3.º Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4.º Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5.º Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6.º Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7.º Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

8.º Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

9.º Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10.º Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten. Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el juez tributario y aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2.º del Título III del Libro Tercero de este Código.

De la historia de la sanción de la ley, surgen algunas consideraciones relevantes. Así, en la moción que acompañó el proyecto, se consigna:

Son muchos los factores que inciden en que las personas se sientan desprotegidas frente a los abusos o deficiencias en que suele incurrirse en la acción del Estado. Entre ellos, destacan las debilidades de los mecanismos para precaver los síntomas de corrupción; la falta de una debida información al usuario; la insuficiencia de los tribunales de justicia ante el aumento de la demanda y lo anacrónico de los procedimientos; la falta de respuesta de los organismos fiscalizadores y la ausencia de tribunales administrativos y tributarios independientes.

Uno de los campos en que esta situación se presenta con mayor fuerza es el de la justicia tributaria, en el cual se evidencia, cada vez más, la precaria situación en que se encuentran los contribuyentes, que día a día se ven obligados a someterse a tribunales que reconocidamente carecen de independencia e imparcialidad,

En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.

2) Intercálase, en el inciso primero del artículo 11, a continuación de la locución «forma de notificación», lo siguiente: «o que el interesado solicite para sí ser notificado por correo electrónico. En este último caso, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada por un ministro de fe. El correo contendrá una transcripción de la actuación del Servicio, incluyendo los datos necesarios para su acertada inteligencia, y será remitido a la dirección electrónica que indique el contribuyente, quien deberá mantenerla actualizada, informando sus modificaciones al Servicio en el plazo que determine la Dirección. Cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anulará la notificación.

3) Incorpórase, en el artículo 26, el siguiente inciso segundo, nuevo, pasando el actual inciso segundo a ser tercero: «El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años».

4) Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 59: a) Agrégase, en el inciso primero, a continuación del punto aparte (.), que pasa a ser punto seguido (.), la siguiente oración: «Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo fatal de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros».

b) Agréganse los siguientes incisos segundo, tercero y cuarto, nuevos: «El plazo señalado en el inciso anterior será de doce meses, en los siguientes casos: a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia. b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales. c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial. d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas. No se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161.

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas».

pues se trata de subalternos del mismo servicio fiscalizador, que actúa como juez y parte, desconociendo que una de las bases del debido proceso legal o juicio justo, garantizado por nuestra Constitución (artículo 19 n.º 3, inciso 5º) y consagrado en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Art. 14 n.º 1) y en el Pacto de San José de Costa Rica (artículo 8 n.º 1) es el derecho fundamental de toda persona a ser juzgada por un tribunal independiente e imparcial.

Pero aunque la solución radical de este último problema deba esperar la instauración de tribunales tributarios especializados e independientes, existen numerosos otros aspectos en que persistirán las falencias en el respeto de los derechos mínimos de los contribuyentes, que continuarán, en el trámite diario y en el corriente devenir de su actividad, expuestos a la acción omnipotente de un Servicio ante el cual deben irremisiblemente recurrir y del cual deben necesariamente obtener autorizaciones, boletas, facturas y llenar las muy numerosas exigencias tributarias, sin las cuales se hace imposible el normal desempeño de toda actividad profesional, comercial o empresarial.

Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que estos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.¹⁰⁸

Por su parte, del Primer Informe de la Comisión de Hacienda surge que:

El Honorable Senador señor Sabag aseveró que si bien en nuestro país existe una conciencia tributaria seria, y que, además, el Servicio de Impuestos Internos es un organismo altamente profesionalizado, coincide con la necesidad de consagrar legalmente los derechos de los contribuyentes, más aún si se tiene presente el poco avance en la creación de tribunales tributarios profesionalizados e independientes.

Agregó que los planteamientos anteriores cobran más relevancia si se considera que hay contribuyentes que viven a grandes distancias de los centros urbanos, que muchas veces desconocen la tramitación de los procesos y que, además, en ocasiones no reciben respuesta adecuada a las inquietudes planteadas a los funcionarios del Servicio. Estas circunstancias redundan en gastos innecesarios y pérdida de tiempo para el contribuyente, que lo resta al destinado a sus actividades productivas.

El Asesor Jurídico del Ministerio de Hacienda, señor Adrián Fuentes, señaló que la nueva administración del Servicio de Impuestos Internos está trabajando en la dictación de una circular que incluye la casi totalidad de los derechos que

108 <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1011151>>, p. 4.

consagra la Moción, añadiendo que la mayoría de las normas propuestas en el proyecto en informe están consideradas en cuerpos legales vigentes, mencionando, entre otras, la Ley n.º 18.834, sobre Estatuto Administrativo, y la Ley n.º 19.880, que establece las Bases sobre los Procedimientos Administrativos.

El Honorable Senador señor Novoa manifestó que no obstante la consagración de algunas de las disposiciones de la Moción en textos legales vigentes, estima valioso efectuar una sistematización de aquéllas normas relativas a los derechos de los contribuyentes en el Código Tributario, añadiendo que cuando se creen los Tribunales Tributarios deberá estudiarse la reubicación de las mismas.

Atendidas las limitaciones constitucionales a la iniciativa parlamentaria, el Honorable señor Senador solicitó al Ejecutivo el envío de una indicación que imponga al Servicio de Impuestos Internos la obligación de dictar una resolución que permita, en términos precisos, la implementación de las normas contenidas en la Moción, la que deberá considerar la fijación de plazos para resolver procesos, modos de hacer efectivos los reclamos, y la creación de una Unidad de Asistencia al Contribuyente.¹⁰⁹

El caso de Colombia

Desde el año 2002 funciona la Defensoría del Contribuyente y el Usuario Aduanero. Dicha Defensoría fue creada con la reforma tributaria de 1998 y reglamentada mediante el Decreto n.º 1071/1999.¹¹⁰

109 Ídem, p. 13.

110 ARTÍCULO 31. *defensor del contribuyente y del usuario aduanero.* Con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, créase la figura del defensor del contribuyente y del usuario aduanero.

El defensor será designado por el Presidente de la República, para un período de un año, de terna que le proponga anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional.

El defensor del contribuyente y del usuario aduanero tendrá las siguientes funciones:

1. Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.
2. Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.
3. Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar por que una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN.
4. Velar por que las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
5. Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.
6. Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las

Orgánicamente, está inserta en la División de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y opera como un organismo consultor de la DIAN.

La Defensoría del Contribuyente y el Usuario Aduanero tiene como fin primordial garantizar que la DIAN en sus diferentes actuaciones respete los derechos de todas aquellas personas y empresas que interactúan con esta entidad del Estado.

Una información relevante que surge del sitio web es que su creación se da de modo simultáneo al fortalecimiento de la DIAN en sus facultades fiscalizadoras y «no menos importante es, por supuesto, el componente relacionado con el comercio exterior, pues ad portas de la firma de acuerdos de libre comercio como el TLC con Estados Unidos, esta actividad adquiere mucha más relevancia en la economía nacional».¹¹¹

Según surge también de su sitio web, la demora en la prestación de servicios (creada en 1998 y en funciones en 2002) guardó relación con dos aspectos. El primero, vinculado a la constitucionalidad de su creación y la segunda, a los reparos que originaba que se tratara de una dependencia creada al interior de la propia DIAN.

La Corte Constitucional se pronunció por la constitucionalidad de su creación, considerando que:

En el Estado Social de Derecho una faceta esencial de ese proceso de fortalecimiento consiste, precisamente, en garantizar mecanismos que propendan hacia la Defensa de los intereses y derechos de los asociados; ya que son estos los que otorgan sentido a la labor desarrollada por la Administración.¹¹²

En cuanto a las funciones, son de naturaleza consultiva, destacándose las siguientes:

- a. formular recomendaciones al director general de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal;
- b. realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de garantizar el debido proceso;

autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.

El defensor del contribuyente y del usuario aduanero tendrá jurisdicción a nivel nacional, no podrá oponérsele reserva alguna y contará con delegados regionales.

Los delegados regionales que se prevean en la planta de personal de la DIAN serán funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el defensor del contribuyente y el usuario aduanero, de terna propuesta por la respectiva Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera Regional y nombrados por el Director General de la DIAN.

Para todos los efectos legales, quienes se desempeñen en los cargos de defensor del contribuyente y del usuario aduanero y de delegados regionales del defensor, se consideran servidores de la contribución.

En todo caso, el defensor del contribuyente y del usuario aduanero y sus delegados, no podrán revelar información que tenga el carácter de reservado, de acuerdo con la ley.

111 <www.dian.giv.co/content/defensoria>.

112 Sentencia de la Corte Constitucional C-1343/2000, de 4 de octubre de 2000.

- c. participar como entidad veedora en reuniones en las que se promuevan enmiendas de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios y velar porque sean efectuadas las respectivas correcciones;
- d. vigilar que las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan en el marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función fiscal;
- e. canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios aduaneros respecto de las deficiencias por parte de la DIAN y realizar las verificaciones del caso;
- f. formular las recomendaciones necesarias y comunicar a las autoridades y dependencias pertinente sus conclusiones con la finalidad de que se apliquen los correctivos y sanciones necesarias;
- g. llevar a cabo estudios sobre temas globales que inciden permanentemente en la relación contribuyente-DIAN, con el ánimo de sugerir mejoras o cambios en la gestión de la entidad estatal.

Si bien la Defensoría recibe reclamaciones en general, tratándose de un órgano consultivo su intervención no reemplaza a los recursos que puedan interponer los usuarios durante el procedimiento administrativo.

Otro aspecto importante a señalar es que el trabajo de la Defensoría:

- a. ha permitido poner a la DIAN al tanto de actuaciones que, en su mayoría, se han corregido a favor de los derechos de los contribuyentes;
- b. le ha permitido a la Defensoría realizar propuestas para abordar y resolver situaciones y problemáticas complejas, convirtiéndose en una importante fuente de retroalimentación de procedimientos;
- c. ha evidenciado el desconocimiento que tienen numerosos usuarios de sus obligaciones, de las funciones u facultades que tiene la DIAN, y de la forma como se llevan a cabo los procesos, por lo que muchas sanciones que se le imponen a los contribuyentes se hubieran podido evitar con una adecuada asesoría.

Perú

En Perú se da la particularidad de que existen dos defensorías del contribuyente.

Una en la órbita de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, denominada Defensoría del Contribuyente, y otra bajo la órbita del Ministerio de Economía y Finanzas, denominada Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero.

La Defensoría del Contribuyente funciona desde el año 2001 como una gerencia de la Intendencia Nacional de Servicios al Contribuyente de la SUNAT y tiene funciones consultivas.

La defensoría recibe todas las quejas y reclamos presentados por los administrados por cualquier acción o inacción de los funcionarios de la SUNAT que vulnere sus derechos, especialmente la mala atención, problemas con los trámites o procedimientos institucionales. Pero no sustituye los recursos ni acciones judiciales que puedan interponerse contra los resultados de estos.

Asimismo, recibe las iniciativas formuladas por los administrados para mejorar la calidad de los servicios, simplificar trámites administrativos o suprimir los innecesarios y toda medida de carácter general que contribuya a un mejor desempeño de la SUNAT.

Es del caso señalar que en el caso peruano, el artículo 92 del Código Tributario enumera los derechos que tiene los deudores tributarios entre los que se encuentran:

- a. ser tratado con respeto y consideración por el personal al servicio de la administración tributaria;
- b. exigir devolución de lo pagado indebidamente o en exceso;
- c. sustituir o rectificar las declaraciones juradas;
- d. interponer los recursos administrativos y acciones judiciales que le acuerda la normativa vigente;
- e. conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la administración tributaria encargada de los mismos;
- f. acceder a los expedientes conforme a lo establecido en las normas vigentes (artículo 131 del Código Tributario)
- g. solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- h. solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio (artículo 170 del Código Tributario);
- i. interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas del Código Tributario;
- j. formular consultas (artículo 93 del Código Tributario) y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;
- k. confidencialidad de la información proporcionada (artículo 85 del Código Tributario);
- l. solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas;
- m. no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la administración tributaria;
- n. contar con el asesoramiento particular que considere necesario cuando se le requiere la comparecencia, así como que se le entregue copia del acta respectiva luego de finalizado el acto;
- o. solicitar al aplazamiento o fraccionamientos de las deudas tributarias (facilidades);
- p. solicitar la prescripción de la deuda tributaria;
- q. tener un servicio eficiente y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- r. designar hasta dos representantes durante el procedimiento de fiscalización con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la administración tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En cuanto a la Defensoría del Contribuyente y el Usuario Aduanero, fue creada por Decreto Legislativo n.º 953 el 4 de febrero de 2004 y sus funciones se reglamentaron por Decreto Supremo n.º 50/2004-EF, modificado por los Decretos Supremos n.ºs 167-2004-EF y 136-2008-EF.

Tiene por visión ser una institución reconocida por todos los partícipes en el sistema tributario como garante de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros en las actuaciones y gestiones que realicen ante las administraciones tributarias y el Tribunal Fiscal, constituyéndose en un modelo en América Latina.

Tiene asignadas las siguientes funciones:

- Atender las quejas y sugerencias relativas a las actuaciones de las administraciones tributarias y el Tribunal Fiscal, a efecto que se cumplan, sin excesos, dentro del marco normativo vigente.
- Proponer al ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales materia de su competencia.
- Informar al ministro de Economía y Finanzas sobre los recursos de queja contra el Tribunal Fiscal, formulados al amparo del inciso b) del artículo 155 del Código Tributario.

A tales efectos, le está permitido:

- Gestionar con las administraciones tributarias las quejas presentadas por los contribuyentes (por ejemplo: por demora en la devolución de tributos, en el despacho aduanero, en las verificaciones domiciliarias, entre otros).
- Orientar a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones ante las administraciones tributarias y el Tribunal Fiscal (por ejemplo: procedimientos de queja, de reclamación, de apelación, entre otros).
- Opinar mediante informe técnico en las quejas interpuestas contra el Tribunal Fiscal (por ejemplo: quejas por demora en resolver y notificar, maltrato de funcionario, entre otros).

Venezuela¹¹³

En Venezuela, la Constitución de 1999 estableció un nuevo sistema de protección de derechos y garantías de los ciudadanos, dando lugar a la creación de la Defensoría del Contribuyente.

Concretamente, la Constitución Bolivariana en su artículo 316 establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad en materia tributaria, así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, debiendo sustentarse para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

113 Información obtenida del sitio web de la SENIAT <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/05HOMEPAGE/5.2DEFENSORIA_DEL_CONTRIBUYENTE> y del documento emanado de dicho servicio publicado en <<http://www.cinviere.com/Documentos/Boletines/SENIAT-DEFENSORIA%20DEL%20CONTRIBUYENTE.doc>>.

Por su parte, el artículo 311 dispone que la gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base a los principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio.

La Defensoría del Contribuyente se creó en el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como un mecanismo de garantía a los derechos del contribuyente, con la finalidad de mejorar la calidad y eficiencia de los servicios prestados, estableciendo canales de comunicación entre el SENIAT y los contribuyentes.

La División de Defensoría del Contribuyente del SENIAT está adscrita a la Oficina de Divulgación Tributaria y Aduanera y fue creada mediante la Providencia Administrativa n.º 2205, publicada en la Gaceta Oficial n.º 37.780 de fecha 22/09/03.

Tiene la misión de recibir, analizar y tramitar todas las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT en aquellos casos en donde se vulneren sus derechos y garantías constitucionales.

A tales efectos, cuenta con las siguientes atribuciones:

1. Recibir, analizar y tramitar todas las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT, en aquellos casos donde se vulneren los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.
2. Efectuar recomendaciones en las materias referidas a los derechos y garantías constitucionales del contribuyente a las dependencias del SENIAT, en aquellos casos donde sea necesaria la aplicación de correctivos.
3. Asesorar al superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en la materia de su competencia.
4. Elaborar, conjuntamente con el Centro de Estudios Fiscales, programas de educación y divulgación relacionados con los derechos y garantías constitucionales del contribuyente y su perspectiva desde el derecho tributario.

Por su parte, existen requisitos para la interposición de quejas y reclamos de los contribuyentes. Así:

1. *La veracidad de la información:* El contribuyente debe colocar toda la información indicada en la Planilla de Tramitación de Queja, Reclamo y Sugerencia.
2. *El interés personal, legítimo y directo:* Solo tramitará quejas y reclamos presentadas por el contribuyente y sus representantes legales ante el SENIAT.
3. La narración clara y precisa de la queja y reclamo.
4. *La buena fe:* No se tramitará ninguna queja, reclamo o sugerencia si se comprueba la mala fe por parte del contribuyente.
5. *Las solvencias de impuestos:* Para la tramitación de quejas, reclamos y sugerencias, se solicitará al contribuyente, la documentación necesaria para comprobar el cumplimiento de sus deberes.

Las quejas, reclamos y sugerencias presentadas por el contribuyente o su representante legal, ante la División de Defensoría del Contribuyente no tienen en ningún caso carácter de recurso administrativo ni suspenden el transcurso de los plazos o lapsos establecidos en la ley para la tramitación y resolución de cualquiera de los procedimientos, ni tampoco lo exime del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De la misma manera, las respuestas emanadas de la División de Defensoría del Contribuyente no son susceptibles de ningún recurso administrativo o judicial, ya que sus resoluciones, recomendaciones y demás actos no poseen carácter vinculante y no crean ni eliminan derechos u obligaciones para los contribuyentes o la administración.

La primera atribución de la División, es la de recibir, analizar y tramitar todas las quejas y reclamos de los contribuyentes, lo que implica la facultad de efectuar investigaciones sobre el asunto objeto de la queja o reclamación.

En sus investigaciones, la Defensoría del Contribuyente solicitará información sobre las actuaciones del SENIAT a las dependencias responsables de la acción u omisión que ha sido objeto de la queja o reclamo del contribuyente.

Una vez establecidos con claridad los hechos objeto de la queja o reclamo del contribuyente, se procede a buscar las posibles soluciones, entre el afectado, y la dependencia encargada de solventarla (acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria).

En tal sentido, la mediación sirve como herramienta de trabajo de la División de Defensoría del contribuyente como una intervención para tranquilizar los ánimos de las partes en la controversia suscitada entre el fisco y los contribuyentes afectados.

Ahora bien, la mediación es una acción que se efectúa junto con la conciliación, que vienen a ser todas aquellas acciones desempeñadas con el ánimo de componer y ajustar las dos voluntades opuestas.

La División de Defensoría del Contribuyente no está facultada para emprender litigios o interponer recursos, sino que formula propuestas para la pronta y efectiva solución de las quejas presentadas por los contribuyentes afectados, por una arbitrariedad, abuso o retardo injustificado en las diversas tramitaciones que los contribuyentes gestionan ante el SENIAT.

El numeral 2 del artículo 6 de la Providencia Administrativa donde se crea la División de Defensoría del Contribuyente establece la atribución de efectuar recomendaciones en las materias referidas a los derechos y garantías del contribuyente a las dependencias del SENIAT.

Las recomendaciones son una propuesta, sugerencia o consejo para evitar o reducir los efectos de una situación lesiva. La División de Defensoría del Contribuyente puede sugerir un cambio en la práctica o el procedimiento o una reconsideración o inclusive la revocación de una decisión.

Asimismo, las recomendaciones pueden relacionarse a un determinado caso o pueden formularse en un contexto más amplio con la finalidad de

evitar que se vuelva a producir cierta actividad o comportamiento perjudicial. Independientemente de su contenido o de la materia a que se refiera, la recomendación, por definición, nunca será vinculante; su aceptación por una de las partes será voluntaria y no obligatoria.

Ecuador

En Ecuador funciona, en el ámbito del Servicio de Rentas Internas (SRI) el Departamento de Derechos del Contribuyente.

Dicho departamento fue creado en 2006, por Resolución de 17 de marzo de 2006, con la denominación de Unidad de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente que, con la reforma de estructura orgánica del SRI en 2007, se convirtió en el Departamento de Derechos del Contribuyente al que se le asignaron funciones relacionadas con la gestión de denuncias tributarias y de implicancias administrativas.

El Departamento de los Derechos del Contribuyente depende directamente de la Dirección General del SRI y le presenta a esta propuestas de mejora a los procesos internos.

Conforme a lo dispuesto en el Reglamento Orgánico Funcional, de 2 de julio de 2008, tiene entre sus funciones:

- a. Promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de la administración, con miras a aumentar su celeridad y eficacia.
- b. Recibir, estudiar y canalizar las quejas o sugerencias de los contribuyentes y formular propuestas de solución a los procesos cuestionados.
- c. Definir e implantar mecanismos de coordinación con las direcciones regionales y provinciales y adoptar las acciones necesarias para el eficiente cumplimiento de las funciones de administración.
- d. Proponer modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes.
- e. Recibir y canalizar las denuncias relacionadas con temas tributarios o de implicancia administrativa.
- f. Coordinar, supervisar y mantener actualizado el sistema de denuncias relacionadas con temas tributarios.
- g. Realizar el direccionamiento y seguimiento a las denuncias tributarias y administrativas presentadas y coordinar las acciones correspondientes.

Por otra parte, por Resolución de 29 de junio de 2010, se aprobó el siguiente Catálogo de derechos de los contribuyentes, complementario de los derechos y garantías ya establecidos en la Constitución y las leyes ecuatorianas:

- ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la administración tributaria;
- ser informado y asistido por la administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

- a que la actuación de la administración tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posibles, eficiente, y en la forma que resulte menos onerosa a los obligados tributarios;
- a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público;
- a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la administración tributaria de conformidad con la ley;
- a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la administración tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate;
- que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley;
- obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la administración tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte;
- a que la información personal que proporcione a la administración tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos de que se trate de una disposición judicial o de autoridad competente;
- a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley;
- al debido proceso en sus relaciones con la administración tributaria;
- a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la administración tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes;
- a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte;
- a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo;
- al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley;
- a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía;
- a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la administración tributaria;
- a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la administración tributaria.

El Catálogo al que se hace referencia está disponible también en las lenguas Kichwa y Shuar, de manera de poder contemplar la diversidad cultural del país.

Quejas, sugerencias y felicitaciones

Se reciben tanto en forma electrónica como presencial y de manera anónima o con identificación del denunciante.

Tanto las quejas como las sugerencias deben ser atendidas dentro de los veinte días hábiles de recibidos, analizándose el motivo de la misma a fin de determinar a qué repartición dirigirla.

A modo de ejemplo, según información proporcionada por el SRI, en el año 2011, se recibieron 3096 quejas, 532 sugerencias y 367 felicitaciones.

Denuncias

En cuanto a las denuncias pueden referir a:

- a. denuncias administrativas: a la realización de algún acto de corrupción o actuación indebida de los funcionarios de dicha administración (SRI);
- b. denuncias tributarias: a la realización o preparación de infracción tributaria.

Pueden presentarse tanto en forma presencial como en un buzón web o a través del *call center*.

Los plazos para la atención de las denuncias tributarias van desde los cuarenta y cinco a los ciento veinte días, dependiendo del área sobre la que recaigan.

En esta instancia participa el delegado de los Derechos del Contribuyente, tanto asistiendo al contribuyente para que su denuncia sea efectiva, como examinando si es competencia de la administración, para luego proceder a la tramitación de la denuncia, a la vez que deberá emitir una nota para el denunciante agradeciéndole la denuncia presentada.

Delegados de los derechos del contribuyente

La mención al delegado de los derechos del contribuyente no hace referencia a un delegado como tal ni a una figura con autonomía y ejercicio directo de la defensa de los contribuyentes, sino que guarda relación con las competencias asignadas a los directores regionales por la Resolución NAC-PPDR2007-0789, de 2 de agosto de 2007, que consisten en:

1. gestionar en el ámbito regional y en coordinación con el Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente, la atención oportuna de quejas, sugerencias, denuncias tributarias y de implicancia administrativa presentadas ante la administración;
2. disponer que los directores regionales nombren en coordinación con el Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente, un funcionario bajo su dependencia directa, quien se encargará de ejecutar las siguientes funciones:
 - a. recibir, atender y dar seguimiento a la contestación de las quejas y sugerencias presentadas ante la administración, a partir de los lineamientos y procedimientos establecidos por el Departamento

- de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente y que se encuentren debidamente aprobados y vigentes;
- b. recibir, atender, dar seguimiento y contestación a denuncias presentadas ante la administración, a partir de los lineamientos y procedimientos establecidos por el Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente y que se encuentren debidamente aprobados y vigentes;
 - c. coordinar con las unidades administrativas que correspondan la gestión y presentación de informes requeridos para la atención de quejas, sugerencias y denuncias tributarias, a partir de los tiempos de respuesta establecidos;
 - d. recibir las denuncias de implicancia administrativa relacionadas con las actuaciones de funcionarios de la regional y canalizarla al Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente.
5. disponer que las Direcciones Provinciales cuenten con un funcionario que en coordinación con el delegado del Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente Regional, realice las siguientes:
- f. recibir y canalizar los trámites relacionados con denuncias tributarias hacia la dirección regional competente;
 - g. recibir y canalizar los trámites relacionados con quejas, sugerencias o denuncias de implicancia administrativa al Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente.

Aproximación a la situación de Uruguay

*A los grandes empresarios les perdonan los impuestos
pero a la pequeña empresa se le aplica mano dura.*

[...]

¿Dónde se aprende a aprovechar la libertad?

[...]

¿Cuánto debe esperar un siempre marginado?

[...]

¿Será la libertad nuestro destino?

¿Será olvidado el pueblo por tanta mente ambiciosa?

*Porque usted don José Gervasio de Artigas
soñaba otra cosa.*

Falta y Resto 2014, *Tuya, pueblo*

Los derechos y obligaciones de los contribuyentes hoy

En Uruguay no existe un Estatuto del Contribuyente¹¹⁴ ni una Carta de Derechos y Obligaciones del Contribuyente en sentido formal, como texto ordenado orgánico que integre ambos con rango legal.

Sin embargo, a poco que se vea, se advierte que la complejidad de las normas tributarias y las facultades extraordinarias que se le atribuyen a las administraciones tributarias para el cumplimiento de sus misiones respectivas, así como la dispersión de los derechos y medios de defensa de los contribuyentes, pone de manifiesto la necesidad de contar con un texto ordenado de derechos de los contribuyentes.

Este tema fue objeto de discusión en las Primeras Jornadas Tributarias, celebradas en Montevideo en diciembre de 2008, donde se presentaron diferentes opiniones en cuanto a la existencia de dicha necesidad, dado que, por un lado, se verifican en nuestro país las condiciones que llevaron a países occidentales (principalmente europeos) a aprobar sus cartas, pero, por otro, la cantidad y calidad de las normas ya dictadas parecen suplir esa necesidad.¹¹⁵

¹¹⁴ La alusión a Estatuto del contribuyente hace referencia a una concepción moderna del fenómeno tributario —que fue haciéndose espacio en la legislación italiana a lo largo de la década de los noventa— tendiente a realizar un nuevo modelo en las relaciones fisco-contribuyente inspirado en la idea de transparencia administrativa y correcto funcionamiento de la actividad financiera y con el objetivo de poner en práctica los derechos y garantías incluidos reconocidos por el derecho escrito,

¹¹⁵ Ver Documentos de las Primeras Jornadas Tributarias, disponibles en <www.dgi.gub.uy>.

En reciente estudio realizado con el foco puesto en las garantías jurisdiccionales en la relación contribuyente y la administración tributaria en Uruguay, Pereira Campos¹¹⁶ agrega también como otros elementos relevantes para el ejercicio de los derechos por parte del contribuyente:

- el costo de las tasas de litigación (especialmente en asuntos ante el TCA);
- la asimetría de la información entre el fisco (experto en materia tributaria) y el administrado;
- la cultura jurídica de baja litigación en Uruguay;
- la ausencia de centros de información sobre derechos del contribuyente;
- la ausencia de defensor del contribuyente;
- la carencia de una defensoría de oficio fortalecida en materia tributaria;
- la no condena en costas y costos al Fisco cuando pierde los litigios.

La Carta del Contribuyente

Existe una Carta del Contribuyente, en la que se encuentra una recopilación de normas relativas a los derechos y obligaciones de los contribuyentes que fue confeccionada por la Dirección General Impositiva (DGI), apuntando «a establecer con la ciudadanía una relación basada en la confianza, la transparencia y el respeto mutuo», conforme se manifestara en su lanzamiento.¹¹⁷

La Carta fue lanzada a fines del año 2010 y se encuentra disponible en el sitio web de la DGI, acompañada de la invitación de dirigirse por consultas o quejas a la dirección electrónica <carta@dgi.gub.uy>.

La misma señala (y desarrolla) como derechos del contribuyente:

- a. el trato cordial, considerado y respetuoso;
- b. ser considerado un contribuyente que cumple correctamente sus obligaciones;
- c. que se le brinde un servicio profesional, y se lo ayude a entender y cumplir sus obligaciones tributarias;
- d. que lo represente y asesore una persona de su elección;
- e. que se mantenga la privacidad y confidencialidad de la información que se tiene sobre él;
- f. ser oído y presentar recursos administrativos;
- g. recibir un servicio que no implique mayores costos.

Por su parte, indica como obligaciones del contribuyente:

- a. cumplir sus obligaciones de inscribirse y documentar sus operaciones;
- b. conservar la documentación con relevancia tributaria;
- c. ser veraz en su trato con la DGI;

¹¹⁶ Pereira Campos, S., *Aspectos Institucionales de la garantía jurisdiccional en la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria en Uruguay*, 2012, p. 81, disponible en <www.cef.org.uy>

¹¹⁷ Ministro de Economía y Finanzas, Ec. Fernando Lorenzo, audio disponible en: <<http://archivo.presidencia.gub.uy/sci/noticias/2010/12/2010120808.htm>>.

- d. presentar sus declaraciones juradas de impuestos y la información que se le requiera en el plazo establecido;
- e. pagar sus impuestos en plazo;
- f. cooperar con la DGI.

No obstante, tal como se aclara en la propia carta, «las normas vigentes, y no esta Carta, crean los derechos y obligaciones a que se encuentran sujetos la Administración y los sujetos pasivos».¹¹⁸

La Ley n.º 18.788

La Ley n.º 18.788, de 4 de agosto de 2011, denominada «Relacionamiento de los Contribuyentes con la Administración Tributaria», no contiene normas vinculadas a la defensa del contribuyente en sentido estricto, sino que, recogiendo demandas de la academia y de operadores, viene a dar solución y esclarecimiento a disposiciones de aplicación equívoca (a modo de ejemplo: en materia de prescripción o de labrado del acta final de inspección).

Por otro lado, en su artículo 5, encomienda al Poder Ejecutivo, en el plazo de un año contado desde la entrada en vigencia de la ley, la realización de un Texto Ordenado de la normativa vigente sobre derechos, garantías y deberes de los obligados tributarios, en el marco de su relación con la Dirección General Impositiva que se actualizará cada dos años.

Dicho texto ordenado, aún no ha sido presentado.

Otros proyectos legislativos presentados

De la búsqueda realizada, no surgió la existencia de proyectos de ley que contemplen la creación de esta figura.

Enfoque institucional

Asistencia al Contribuyente en la Dirección General Impositiva

La Asistencia al Contribuyente en la Dirección General Impositiva está a cargo del Departamento de Asistencia al Contribuyente que depende de la División Atención y Asistencia.

Tiene asignadas como funciones, conforme a lo dispuesto en el Decreto n.º 337/011, las siguientes:

- informar y asistir a los contribuyentes e interesados para permitirles conocer y cumplir las obligaciones tributarias, de acuerdo a los planes, programas y procedimientos establecidos;
- difundir la normativa tributaria y otra información de relevancia para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- recibir y responder consultas en forma presencial, telefónica, por Internet o a través de nuevas tecnologías, en materia de normativa

¹¹⁸ Página 11 de la Carta del Contribuyente, disponible en <www.dgi.gub.uy>.

tributaria y otra información de relevancia para el cumplimiento de las obligaciones;

- determinar y mantener actualizada la información en los sistemas soporte de los servicios de información y asistencia;
- coordinar y supervisar las campañas zafrales de información y asistencia;
- asistir a las Administraciones Regionales y usuarios internos en materia de información y asistencia;
- las demás que le sean asignadas.

Según información recibida del propio Departamento de Asistencia al Contribuyente, la misma cuenta con un plantel permanente de 36 personas, que se complementa con 95 más durante las campañas de IRPF:

El Departamento de Asistencia al contribuyente consultas tanto presenciales como telefónicas, según el siguiente detalle:

- a. Promedio de consultas presenciales por día (contadores, incrementos patrimoniales y empresas):
 - Bajo: 224
 - Alto: 376.(Concretamente, en junio —mes de campaña de IRPF— como bajo 268 y alto 419).
- b. Consultas telefónicas (*call center*) por día:
 - promedio de consultas al mes de junio de 2012 —mes de campaña de IRPF—:
 - 1300 llamadas por IRPF
 - 350 por trámites
 - 400 de otros impuestos
 - fuera de campaña se recibe un promedio de 850 llamadas.

La Institución Nacional de Derechos Humanos y Defensoría del Pueblo

La Institución Nacional de Derechos Humanos y Defensoría del Pueblo (INDDHH) es un órgano autónomo creado por la Ley n.º 18.446, de 24 de diciembre de 2008, con la modificación introducida por la Ley n.º 18.806, de 14 de setiembre de 2011, que se encuentra operativo desde el 22 de junio de 2012, cuando asumió su primer consejo directivo.

Conforma una instancia independiente destinada a la defensa, promoción y protección en toda su extensión, de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y el derecho internacional, debiendo coordinar sus funciones con el Comisionado Parlamentario, los Defensores del Vecino y demás instituciones similares que se establezcan en el futuro (artículos 1, 2, 5, 10 de la ley).

La institución funciona en la órbita del Poder Legislativo, debiendo presentar un informe anual que rinda cuenta de su actividad a la Asamblea General. Dicho informe anual debe contener (conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de la ley):

- a. Recomendaciones, propuestas, opiniones, estudios, relatorías e informes que el Consejo Directivo de la INDDHH entienda pertinente en relación con cualquiera de los temas de su competencia.
- b. Memoria de las Asambleas Nacionales de Derechos Humanos celebradas en el año, sus resoluciones, recomendaciones, propuestas y conclusiones en relación con estudios, informe y relatorías.
- c. Detalle circunstanciado de las resoluciones adoptadas por el Consejo Directivo de la INDDHH en todos los ámbitos de su competencia durante el año al que refiera el informe, de las actividades realizadas durante el período y las planificadas para el año siguiente.
- d. Detalle y análisis estadístico de las denuncias recibidas durante el año al que refiera el informe y sus características, incluyendo las denuncias que fueron rechazadas y sus causas, las que fueron objeto de investigación y su resultado, y las que se encuentren en trámite y su estado. No se incluirán datos personales de los denunciantes.
- e. Detalle circunstanciado de los casos en que existió negativa a presentar informes a la INDDHH; omisión en adoptar medidas de urgencia solicitadas por la INDDHH; no se hayan aceptado propuestas de la INDDHH o se constate incumplimiento, total o parcial, de obligaciones asumidas por las autoridades; o se hubiese negado acceso a documentación invocando el carácter secreto o reservado.
- f. Detalle circunstanciado de las recomendaciones y propuestas de la INDDHH que hayan sido cumplidas.
- g. Cualquier otro tema relacionado con aspectos de funcionamiento interno de la INDDHH, de relacionamiento institucional o de modificaciones legales a su régimen vigente.

La institución está presidida por un Consejo Directivo integrado por cinco miembros, que podrán ser propuestos por las organizaciones sociales habilitadas a participar en las sesiones extraordinarias de la INDDHH. Dichas postulaciones serán examinadas por una comisión especial designada a tales efectos, la que podrá recibir a los postulantes y recibir sus propuestas para el funcionamiento del Consejo Directivo.

Finalmente, los miembros deben ser elegidos por 2/3 de votos del total de componentes de la Asamblea General (artículo 68 y 69 de la Ley n.º 18.446 y artículo 76 de la misma ley, en la redacción dada por el artículo 4 de la Ley n.º 18.806).

Las competencias de la institución son amplísimas, comprendiendo —entre otras y conforme a lo dispuesto en el artículo 4— las siguientes:

- la adecuación de la normativa y de las prácticas institucionales a las obligaciones y estándares internacionales en materia de derechos humanos;
- el asesoramiento y la emisión de opiniones y recomendaciones con relación a la presentación del Estado frente a órganos encargados del contralor internacional de las obligaciones contraídas por el Estado;

- la realización de estudios e informes sobre la situación de derechos humanos;
- la recomendación de aprobación, modificación o derogación de normas del ordenamiento jurídico que redunden en una mejor protección de los derechos humanos;
- el conocimiento y la investigación de presuntas violaciones a los derechos humanos;
- proponer medidas preventivas;
- la cooperación con los órganos encargados del contralor y las organizaciones internacionales, regionales o nacionales competentes en la promoción y protección de los derechos humanos;
- informar y difundir de la forma más amplia posible a la opinión pública, los derechos humanos, las normas nacionales e internacionales que los regulan y los mecanismos de protección nacional e internacional.

La competencia se extiende a todos los poderes y organismos públicos cualesquiera sean su naturaleza jurídica y función, sea que actúen en el territorio nacional o en el extranjero, quedando comprendidas incluso las entidades paraestatales, sociedades de economía mixta, personas públicas no estatales y entidades privadas que presten servicios públicos o sociales.

En relación con personas privadas, la competencia de la INDDHH se entiende con los organismos públicos de su contralor y supervisión, conforme a los procedimientos establecidos en la presente ley (artículo 5).

No obstante, no tendrá competencia en asuntos que se encuentren en trámite de resolución en la vía jurisdiccional ante los organismos competentes o ante el Contencioso Administrativo, sin perjuicio de lo cual, la INDDHH tiene competencia para efectuar propuestas sobre aspectos generales y realizar informes o emitir opiniones en relación con la función administrativa de los organismos con función jurisdiccional y su organización (artículo 6).

Los miembros del Consejo Directivo de la INDDHH (que se crea por el artículo 36 de la Ley) estarán impedidos de emitir, en forma pública y a título personal, opiniones, recomendaciones o propuestas sobre temas que sean competencia específica de la INDDHH sin expresa autorización previa del Consejo Directivo de la INDDHH. La prohibición no aplicará respecto de casos en que el Consejo Directivo de la INDDHH hubiere adoptado resoluciones que sean públicas, cuando la INDDHH funcione en régimen de Asamblea Nacional de Derechos Humanos o en el supuesto previsto en el inciso tercero del artículo 68 de la Ley.

La violación de esta prohibición se considerará falta grave a los deberes inherentes al cargo.

Se le han atribuido las siguientes facultades (artículo 35):

- Efectuar, con o sin previo aviso, visitas de inspección a cualquier lugar o sector de actividad de los organismos y entidades objeto de su competencia, pudiendo concurrir con peritos, asesores o con quien estime del caso, estando habilitada a registrar la inspección o visita por los medios y con los soportes tecnológicos que estime pertinentes.

- Entrevistarse con cualquier autoridad, pedir informes, examinar expedientes, archivos y todo tipo de documento, realizar interrogatorios o cualquier otro procedimiento razonable, todo ello sin sujeción a las normas de procedimiento que rigen la producción de la prueba siempre que no afecte los derechos esenciales de las personas.
- Entrevistarse con cualquier persona y solicitarle el aporte de informes o documentación que fuere necesaria para dilucidar el asunto en el cual intervenga y realizar todas las demás acciones tendientes al esclarecimiento de los hechos.
- Solicitar, ante quien corresponda, la adopción de cualquier medida cautelar con el fin de impedir la consumación de perjuicios, el incremento de los ya generados o el cese de los mismos.
- Presentar denuncias penales e interponer recursos de hábeas corpus o amparo, sin perjuicio de solicitar otras medidas judiciales cautelares que considere pertinentes.
- Ingresar, con o sin previo aviso a los lugares de detención, hospitales, establecimientos militares y cualquier otro establecimiento en que existan personas privadas de libertad o en régimen de internación.
- Mantener contacto y suscribir acuerdos de cooperación con comités u organismos encargados del contralor internacional de las obligaciones contraídas por el Estado en virtud de tratados de derechos humanos, organizaciones no gubernamentales de defensa y promoción de los derechos humanos, organizaciones académicas, organizaciones sociales y con expertos independientes, todo para el mejor ejercicio de sus funciones.
- Suscribir convenios con las Juntas Departamentales, Juntas Locales o con las Intendencias Departamentales en todo lo que sea necesario para el mejor desempeño de sus funciones.
- Adoptar e interpretar las resoluciones y reglamentos que entienda pertinentes para el mejor funcionamiento de la INDDHH.

Según se nos informara en la entrevista mantenida con dos de los integrantes del Consejo Directivo, la institución no ha recibido denuncias relativas a la materia tributaria. Dicha información surge refrendada por la inexistencia a la mención de tales en la memoria anual presentada por la Defensoría a la Asamblea General.¹¹⁹

La percepción de los informantes

Percepción de informantes «semi» calificados respecto a su conocimiento sobre el destino de la recaudación

Se realizó una encuesta a 46 personas, seleccionadas por el sistema bola de nieve y entre los que predominaban universitarios, con el objetivo de conocer mediatamente su percepción sobre el tema objeto de estudio.

¹¹⁹ Disponible en <inddhh.gub.uy>.

La relevancia de su resultado es de especial interés, dado que tanto el cuestionario como el mecanismo de selección de los encuestados fueron los mismos que se utilizaran en el año 2008, en el marco de una breve investigación sobre la Aceptación Social de los Impuestos que contemplaba el análisis de Argentina, Bolivia, Brasil y Uruguay¹²⁰.

¿Conoce el destino de la recaudación?

	2008	2012
Sí	37,70	30,43
No	35,70	17,39
Algunos	28,60	52,18

¿Es sencillo el cumplimiento de las obligaciones formales?

	2008	2012
Sí	14,30	8,69
No	60	39,13
Un poco	35,70	47,83
NC		4,35

¿Es sencillo el pago de las obligaciones?

	2008	2012
Sí	42,80	8,69
No	21,42	39,13
Un poco	35,78	47,83
NC		8,68

¿Se siente amparado por la administración tributaria?

	2008	2012
Sí	ND	30,43
No	ND	34,78
Un poco	ND	21,73
NC	ND	13,04

Finalmente, el cuestionario permitía hacer observaciones al encuestado, identificándose las siguientes:

- mayor simplicidad;
- menor complejidad de liquidación de impuestos;
- modificación del valor de los impuestos;
- requeriría una mayor rendición de cuentas;
- mayor transparencia;

¹²⁰ Dellien Montero, M, Cubas, V., Hickmann, C. y Acosta Casco, N., «Aceptación social de los impuestos», Trabajo práctico final presentado en abril de 2008 para la aprobación del Curso Especializado en Política y Técnica Tributaria, dictado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

- que existieran menos agentes de retención;
- reducción de impuestos al consumo;
- mejora del sistema de recaudación;
- no recargar a los profesionales liberales.

Percepción de los operadores del sistema tributario respecto a la información de los contribuyentes en cuanto a sus derechos en un procedimiento administrativo tributario

Poco informados	70 %
Medianamente informados	14 %
Nada informados	11 %
Muy informados	5 %

* Fuente: Pereira Campos, S., 2012

Percepción de los operadores del sistema tributario en cuanto al equilibrio en la relación fisco-contribuyente

A favor del fisco	72 %
A favor del contribuyente	5 %
Equilibrio	23 %

* Fuente: Pereira Campos, S., 2012

Percepción de los operadores tributarios respecto a la existencia de una tutela jurisdiccional efectiva

Tutela parcial	43 %
Tutela efectiva	39 %
Tutela no efectiva	18 %

* Fuente: Pereira Campos, S., 2012

Percepción de los operadores tributarios respecto a la necesidad de crear la figura del Ombudsman tributario en Uruguay (entendido como órgano especializado e independiente, dentro de la Administración, que resuelva las controversias planteadas entre el fisco y el contribuyente en forma previa a la intervención del TA o del Poder Judicial)

Sí	41 %
No	34 %
No sabe	25 %

* Fuente: Pereira Campos, S., 2012

Percepción de operadores (informantes calificados) respecto de sus necesidades de información y asistencia en materia tributaria (planteo del resultado de las entrevistas, cuáles son los problemas identificados, si existen carencias, etc.)

Se realizaron seis entrevistas entre mediados de octubre y diciembre de 2012. La selección de las personas entrevistadas se realizó procurando cubrir perspectivas sobre distintos tipos de contribuyentes, así como instituciones que pueda servir como referencia para la organización de la defensoría del contribuyente.

Problemas de los pequeños y medianos contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y procedimientos tributarios

Antes de comenzar conviene señalar que se identificaron tres categorías de pequeños y medianos contribuyentes, no excluyentes, a saber:

- a. personas físicas,
- b. empresas y
- c. «vecinos».

Los problemas identificados pueden agruparse en dos grandes categorías: complejidad y rigidez del sistema tributario.

«Complejidad»

El problema más recurrente identificado por los informantes calificados podríamos sintetizarlo en la «complejidad» que representan las obligaciones tributarias para, al menos, una parte de los contribuyentes. Al referirnos a esta complejidad combinamos tres aspectos: a) lo que los informantes describen como cierto nivel de complejidad «real» u «objetiva» del sistema para el público, junto al hecho de tratarse de un tema relativamente técnico; b) en segundo lugar, la forma en que se comunican las obligaciones y procedimientos tributarios a los contribuyentes por parte de la administración; y c) en tercer lugar, cierto nivel de desconocimiento o desinformación por parte de los contribuyentes.

Uno de los componentes de la complejidad que representa el sistema para los contribuyentes y que indican los informantes es el tipo de información que aquellos reciben. La administración utilizaría un lenguaje técnico, incomprensible para «*el ciudadano común*». El sistema tributario no solo sería en cierta medida complejo en sí mismo sino que además no sería comunicado de manera apropiada, esto afectaría negativamente la calidad de las decisiones que los contribuyentes deben tomar acerca de sus obligaciones tributarias.

A nivel de las empresas, resultarían especialmente afectadas las micro y pequeñas empresas. Por otra parte, un momento particularmente complejo para la tributación es la puesta en marcha y primeros tiempos de una empresa.

Entre las personas físicas se destaca el desconocimiento de la obligación de realizar la declaración jurada de ingresos (IRPF e IASS), el momento en que debe hacerse y la forma. Se describen como frecuentes las situaciones de personas que no saben o tienen dificultades para completar la declaración jurada. Esto

involucrará tanto aspectos conceptuales como la confusión que generan las implicancias de las escalas de ingresos, así como aspectos de practicidad o formato (complicaciones de llenado de la planilla electrónica). Con relación a esto último se destacan las limitaciones del proceso de informatización de los procedimientos tributarios, siendo esto aplicable también a otros tipos de impuestos. Si bien se reconoce la informatización como un avance importante, existen segmentos de contribuyentes (personas de bajo nivel socioeconómico, residentes en el interior rural, entre otras) que no pueden acceder a equipamiento informático o que, aunque pudieran acceder, no cuentan con la competencia para manejarse en este entorno.

A modo de síntesis, respecto a la problemática de la «complejidad» de los procedimientos tributarios, uno de los informantes sobre las micro y pequeñas empresas señala: «*Hay que popularizar la tributación*».

Con relación al desconocimiento, una referencia recurrente, especial pero no exclusivamente asociada a la liquidación de IRPF, es que los contribuyentes no saben que es un impuesto de autoliquidación. Muchos esperan que les llegue una factura a pagar, de manera similar al pago de precio de los servicios estatales (UTE, OSE) o las contribuciones especiales de la seguridad social (BPS).

En algunas pequeñas empresas se da la confusión de pensar que se pagan todas las obligaciones junto con las contribuciones especiales de seguridad social que recauda el BPS, siguiendo la lógica del monotributo. Todo esto ha provocado que muchos contribuyentes acumulen deudas.

Rigidez del sistema

Otra serie de problemas mencionados por los informantes podría agruparse bajo la característica de cierta rigidez en el sistema, es decir, la no contemplación de ciertas situaciones «estructurales» que afectan a los contribuyentes y que el sistema parecería desconocer. Estas situaciones emergieron principalmente asociadas a las micro y pequeñas empresas, así como a los nuevos emprendimientos. La situación problemática prototípica es la estacionalidad o ciclo económico de una empresa.

Habría actividades con ciclos muy marcados en el año, como por ejemplo, aquellas que se concentran en el verano y esto afecta la posibilidad y el incentivo para formalizarse. Por su parte para los nuevos emprendimientos resultaría riesgoso formalizarse ya que se comprometen a pagar impuestos en un marco de gran incertidumbre, eventualmente inestabilidad e ingresos magros. Uno de los informantes plantea la necesidad de realizar un proceso gradual a la formalización para las nuevas pequeñas empresas.

Impuestos y ciudadanía

En términos generales, los entrevistados estaban de acuerdo en que el pago de impuestos es un deber ciudadano, pero uno de ellos señaló al respecto:

No tenemos cultura que nos haga sentir plenos porque pagamos impuestos. Ingreso versus egreso, para el ciudadano es importante una rendición

responsable del gasto y no hay, entonces el ciudadano no está satisfecho ni tiene ganas de pagar impuestos.

Que el ciudadano exija habla muy bien del ciudadano. La tributación debe ser un instrumento de cultura ciudadana.

Servicios actuales para los pequeños y medianos contribuyentes (PMC)

Sin tratarse de una lista exhaustiva, en el proceso de investigación fueron identificados algunos servicios que brindan o podrían brindar asistencia a los PMC y que eventualmente podrían superponerse con los cometidos de una nueva defensoría del contribuyente. Al mismo tiempo son organismos de lo que se pueden tomar aprendizajes para una institución como la que aquí se analiza:

- *Departamento de Asistencia al Contribuyente de dgi.* Asiste a los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en ciertos casos, incluye el apoyo para el cumplimiento de deberes formales como la forma de completar los formularios o declaraciones juradas (IRPF).
- *Institución Nacional de Derechos Humanos y Defensoría del Pueblo.* Institución de reciente creación, las temáticas del contribuyente podrían corresponderle. Al día de hoy no cuentan con los medios como para llevar adelante una tarea como esta.
- *Defensoría del Vecino.* La institución cuenta ya con cierto grado de madurez. Trabaja con un enfoque de derechos humanos.
- *Tribuna de Quejas y Esperas.* Área creada por decreto departamental.
- *Otros organismos que pueden brindar asesoramiento tributario básico.* Consultorio en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de la República (Udelar), C-EMPREENDEDORES, AGESIC, CAMBADU y FUNDASOL.

«Pistas» para pensar la defensoría del contribuyente

A lo largo de las entrevistas se tocaron algunos temas que tienen que ver en alguna medida con la discusión del alcance de la defensoría del contribuyente. Se trata de «titulares» que requieren un análisis más profundo y se formulan en general como preguntas:

- *¿Qué nivel de «proactividad» tendría?* ¿Sería solamente un organismo receptor de quejas o estaría aportando proactivamente acerca de la calidad, la justicia y otros atributos de la tributación? ¿En qué medida y cómo propondría alternativas, soluciones?
- *¿Realizaría actividades de difusión y educación de los ciudadanos en temas tributarios?*
- *¿Modelo institucional integral vs. temático?* Un ejemplo de organismo integral sería la Defensoría del Vecino, adonde pueden llegar reclamos sobre diversas temáticas. En este sentido, en una de las entrevistas se

menciona que es necesario y pertinente defender los derechos del contribuyente frente al Estado pero alerta sobre el modelo institucional:

- Cuidado con modelo institucional, soy contrario a un modelo disociado de la integralidad del derecho, le tengo miedo al Ombudsman temático, Reino Unido cayó en eso y eso contradice la integralidad del derecho. Hay que fortalecer el rol de las defensorías territoriales, no aislado de defensorías que hoy existen... Cualquier derecho afectado de la persona es el ciudadano afectado en sus derechos, se requiere un instrumento integral.
- ¿Integrada a un organismo de tributación (la DGI) u *organismo autónomo*?
- ¿Cuál sería el *enfoque teórico* de la defensoría? Por ejemplo, la Defensoría del Vecino trabaja con un enfoque de derechos humanos.
- ¿Le competiría la *asistencia para «trámites»* (forma de completar una declaración jurada, por ejemplo)?
- ¿Cuáles son las principales dificultades que se plantean al contribuyente en situación de vulnerabilidad económica o social para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias?
- ¿La creación de una defensoría del contribuyente contribuiría a disminuir estas dificultades? ¿De qué manera?
- ¿Qué misión, cometidos y facultades debería tener este órgano? ¿Cuál sería su inserción en el organigrama estatal?
- ¿Contribuiría a evitar la evasión y defraudación?

Intentaremos algunas posibles respuestas en el próximo capítulo, a título de conclusiones, aunque algunas de estas interrogantes solo pueden ser respondidas desde el diseño institucional concreto que se pretenda realizar, según las perspectivas, necesidades y, en definitiva, el enfoque ideológico por el cual se opte en su introducción.

Conclusiones

En los Estados Unidos y en otros países, los hombres que extraían minerales de la tierra solían llevar un pájaro, llamado canario, a lo profundo de las minas. Los pulmones del pájaro eran más sensibles a la calidad del aire en las minas que los pulmones de los hombres. Si el aire se volvía peligroso, el pájaro moriría, indicando a los hombres que debían abandonar la mina de inmediato.

El Ombudsman es como un canario en la mina de la democracia. Si la democracia está sana, el Ombudsman canta y el futuro y la salud del país son buenos.

La ley que cree la institución del Ombudsman es parte del ambiente en el cual el Ombudsman vive y progresa, particularmente en esa nueva democracia. Si la ley es buena, llena de las disposiciones fundamentales para una institución efectiva y eficiente, impulsa y permite al canario cantar y ser testigo de la buena salud y futuro del país —y de su Ombudsman.¹²¹

Una primera consideración que se impone en esta etapa final es que es harto *difícil medir o evaluar* a priori y también a posteriori la efectividad que puede tener la instalación de un Ombudsman.

En la interesante y documentada ponencia sugestivamente titulada «Evaluando la efectividad de un Ombudsman: un acertijo, envuelto en un misterio dentro de un enigma»¹²², la Prof. Anita Stuhmcke señala:

Considerando las contribuciones más significativas de un *Ombudsman* gubernamental, muchos piensan en primer lugar en su control de la acción gubernamental. La falta de transparencia en la toma de decisiones administrativas, las deficiencias en las cuentas públicas, las violaciones al principio de legalidad, la desconfianza en el gobierno, el daño a la democracia, la deficiencia de los ciudadanos de obtener reparación por sus reclamos, despilfarro, fraude, abuso (estos son algunos de los costos que el gobierno querría controlar) y mitigar. Algunos observadores piensan primero en el control legal, asegurándose de que los problemas serios no escapen innecesariamente de los límites de la toma de decisiones en la interna del poder ejecutivo, haciendo que las controversias se arreglen «entre casa» o al menos sin acudir al área judicial del gobierno. Otros, incluso, piensan primero en una democracia sana. Cuando el disenso o las quejas son gestionadas y oídas y los cambios se producen, entonces prospera

¹²¹ Gottehrer, Dean M., «Fundamental Elements of An Effective Ombudsman Institution», ponencia presentada a la Conferencia Mundial del International Ombudsman Institute, p. 17, disponible en versión electrónica en el sitio web del Instituto: <www.thioi.org>. La traducción del inglés original es de las autoras.

¹²² El título hace referencia a una expresión utilizada por el presidente Winston Churchill en una transmisión radial del año 1939.

el buen gobierno y la población se sentirá satisfecha y creativa. Finalmente, la mayoría de los observadores piensan primero y por último en ecuanimidad, acceso a la justicia, bienestar, equidad —en cómo los ciudadanos son tratados por sus gobiernos.

Consiguientemente, la instalación de oficinas de defensoría gubernamentales no está pensada (o no debería estar pensada) para producir una ganancia. El punto de partida de cualquier evaluación de un Ombudsman debería ser que la organización no refiere a la generación de renta o al tan mentado «resultado final». Incluso si determináramos los costos y cualquier beneficio podríamos costearlo, y esto demostrara que un Ombudsman no fue efectivo desde el punto de vista del costo, ello por sí solo no supone que el programa Ombudsman carezca de beneficios o valor o que sea un despilfarro.

Y más adelante señala esta autora: La adivinanza es, como señala Danet: ‘Al final, el *Ombudsman* está involucrado con la justicia y la injusticia... ¿Y qué podría ser más intangible que la injusticia? ¿Cómo podríamos medirla? ¿Qué criterio podríamos utilizar para determinarla antes de la introducción del Ombudsman?’¹²³

Sin perjuicio de ello y de las limitaciones del proyecto, las preguntas planteadas y el transcurrir de la investigación nos permite formular algunas conclusiones.

1. En primer lugar, que las principales *dificultades* que se le plantean al contribuyente tienen que ver con, por un lado, la complejidad de los diseños tributarios y el entramado que se arma a partir del mismo dada la dispersa y profusa normativa y, por otro, su rigidez, ambos aspectos que, a pesar de los esfuerzos de las administraciones tributarias por paliarlos, siguen siendo objeto de cuestionamiento.

En tal sentido, si bien el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación han contribuido significativamente a la mejora del desempeño de las agencias tributarias y facilitado el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes aún persisten las dificultades del contribuyente para conocer la existencia de tales obligaciones (formales y materiales), lo que se evidencia especialmente en la situación de las pequeñas empresas y las coloca en una eventual situación de indefensión.

2. La disminución de tales dificultades podría abordarse desde una defensoría del contribuyente que, en palabras de uno de los entrevistados, «*tendiera puentes*», pero para ello resulta menester que se trate de un *órgano autónomo*.

¹²³ Stuhmcke, Anita, ponencia presentada a la 10^o Conferencia Mundial del International Ombudsman Institute realizada en Wellington, del 14 al 16 de noviembre de 2012. Se encuentra disponible en versión electrónica en el sitio web del instituto: <www.theioi.org> La cita que la autora realiza a Danet es la siguiente: Danet, B. (1978), «Toward a Method to Evaluate the Ombudsman Role», *Administration and Society* 10(3): 335. La traducción del inglés original fue realizada por las autoras.

En efecto, una de las notas claves, fundamentales y en las que verdaderamente se juegan las posibilidades de acción de una defensoría del contribuyente es su autonomía.

Es imprescindible que una defensoría del contribuyente (como todo *Ombudsman*, pero en particular en este caso, por tratar la materia financiera, proclive a despertar presiones e intervenciones) cuente con autonomía técnica, política y financiera.

Si se tratase de un órgano sometido a jerarquía o a distintos niveles de dependencia de otros órganos, sus posibilidades de acción serán sumamente limitadas y su potencial se verá disminuido. Un órgano de defensoría débil arrojará resultados también débiles y sus posibilidades de transformación se verán reducidas y vulnerables a otros intereses.

Que la defensoría se convierta en un verdadero espacio para la acción comunicativa, para la deliberación y participación, presupone que su construcción esté fundamentada en decisiones propias, libres de presiones de intereses administrativos o del mercado, en el que se den las condiciones para que efectivamente el intercambio sea reflejo de las necesidades, preocupaciones, ideas, propuestas de toda la comunidad (y en particular de los menos escuchados).

En tal sentido, lo ideal parece situar al Ombudsman fiscal en el ámbito parlamentario, posición que le otorgaría la suficiente esfera de independencia, garantizando así en forma efectiva, su autonomía.

3. Otro aspecto de interés, guarda relación con la *elección del defensor/a*, quien debe gozar del respeto y reconocimiento de la ciudadanía y de distintos grupos políticos como alguien imparcial y justo, para lo que sería adecuado establecer similares requisitos para su nombramiento y remoción que los exigidos para los integrantes de la Junta de Ética Pública o de la Institución de Derechos Humanos aplicados a la materia (ser personas de alta autoridad moral, contar con experiencia y versación en la materia tributaria, estar en el pleno goce de los derechos cívicos, no haber desempeñado cargos públicos electivos —excepto los de la Universidad de la República— o de particular confianza política durante los dos años anteriores a su designación), así como mayorías parlamentarias especiales para su nombramiento que le aseguraran el respaldo político necesario.

Naturalmente sería una actividad a ser desempeñada en régimen de exclusividad, con un término de duración acorde al desempeño y posibilidad de reelección, debiendo establecerse como incompatibilidades el ejercicio de actividades que pudieran afectar su independencia, su imparcialidad o dignidad y prestigio de la defensoría; el ejercicio de otra actividad remunerada (salvo la docencia, la investigación académica y actividades de capacitación en la materia), el ejercicio de funciones o cargos directivos o de asesoramiento en partidos políticos, sindicatos, comisiones, asociaciones, sociedades civiles o comerciales, fundaciones o similares y la actividad político partidaria y gremial o sindical.

4. La primera tarea del defensor/a deberá ser la del establecimiento de *reglas claras* para los usuarios del servicio (huelga aclarar que gratuito), especialmente procedimientos y protocolos de actuación.
5. Tanto el defensor/a como los funcionarios del organismo a crearse deberán ajustarse irrestrictamente los valores de la *confidencialidad, imparcialidad, justicia, confianza*.

La confidencialidad aparece como un valor que merece particular tutela, tanto con relación a la información que es recibida por la defensoría de parte de los usuarios, como de la recibida de los organismos públicos intervinientes, en la medida que, aunado al carácter autónomo del defensor/a crea el entorno mínimo para convertirse en recurso accesible, creíble y confiable para todos los actores del sistema tributario.

La imparcialidad de la defensoría, así como su conducta y trato justo, son componentes imprescindibles para que la institución efectivamente actúe como espacio generador/ampliador de democracia, si así no fuera su credibilidad (y por ende, su capacidad de acción) se verían seriamente comprometidas.

6. En cuanto a la elección de las *competencias o facultades* a otorgar a la defensoría, varias son las consideraciones que podrían verse, en aras de brevedad seleccionaremos puntualmente alguna que parece inevitable dejar al menos esbozada.

La primera, que la introducción de una institución de este tipo supone un trabajo previo con los distintos actores del sistema tributario y un fuerte compromiso político, con la consiguiente madurez institucional, para aceptar y asumir los poderes que se le otorgan a la defensoría (y que no se convierta en un recurso meramente propagandístico sin real capacidad de intervención y transformación).

En segundo lugar, que parece un mínimo necesario que la defensoría cuente con la competencia de asistir y atender a los usuarios, recibir quejas y denuncias, investigarlas, realizar recomendaciones y propuestas, requerir informes de las administraciones tributarias, promover derechos, educar. Sería por otro lado deseable que tuviera servicios de defensa (o al menos que pudiera articular estos servicios con otras organizaciones), legitimación para interponer ciertos recursos o acciones, facultades para tomar medidas precautorias con relación a los procedimientos administrativos en casos de inminente vulneración grave e irreversible de derechos de los usuarios y potestad sancionatoria frente a los incumplimientos de la administración.

La intensidad de estas competencias depende sin duda de diversos factores (más o menos coyunturales). No obstante, en términos ideales y teniendo como horizonte una apertura sincera y comprometida de espacios para la construcción de más y mejor democracia, el otorgamiento de amplias competencias y poderes supone mayor posibilidad de transformación, mayor impacto y capacidad de cambio.

Por supuesto, tales competencias y poderes deben ir acompañadas de los correspondientes sistemas de responsabilidades y rendiciones de cuentas (aspectos que también resultan trascendentales en la configuración de la defensoría).

7. Por otra parte, en cuanto a la opción por un *modelo* integrado o temático, el diseño óptimo parecería un modelo integrado por áreas. Esto es, que existiera una única Defensoría del Pueblo, integrada por un colegiado de defensores o defensoras que atiendan áreas específicas (siendo una de ellas el área financiera y tributaria).

De esta manera, se logra un doble objetivo: la especialización de la defensoría en el área temática específica (lo que le permite abordar cuestiones de alta complejidad con solvencia técnica y profundidad) y a la vez consolidar el poder (poder-emancipación) de la defensoría como órgano único frente a la comunidad (evitando la dispersión y desintegración en múltiples órganos con competencias superpuestas, con la consiguiente fragilidad institucional y restringidas posibilidades de acción).

8. La defensoría juega también un papel importante como *constructora de redes* con otras organizaciones que brindan servicios a los habitantes con relación a los asuntos tributarios.

De esta manera, ya sea a través de la realización de reuniones periódicas, protocolos de intercambio o actuación conjunta, establecimiento de órganos de enlace (integrados por diversas organizaciones gubernamentales y no gubernamentales), la defensoría se vuelve una institución potenciadora de las posibilidades de cada una de estas organizaciones y, en tal sentido, ampliadora de espacios para la participación y acción de diversos agentes provenientes de múltiples sectores de la comunidad.

9. Una defensoría debe contar con procesos de revisión creíbles. La *rendición de cuentas* del defensor/a es fundamental para su credibilidad. Para ello es necesario establecer la regularidad con que la misma deberá ser realizada (anualmente parece ser un término aceptable y de recibo en la experiencia comparada), estimamos que frente a la Asamblea General (que es quien proponemos que elija a los miembros) y con la mayor difusión posible de modo de no solo propiciar el control social, sino también otorgar la posibilidad de detectar problemáticas y generar debates basados en información objetiva.

10. En cuanto a si la defensoría sería un instrumento que podría contribuir a disminuir la evasión, debemos responder que no necesariamente ya que, como surge de múltiples investigaciones, Chile y Uruguay son los dos países con menores tasas de evasión en América Latina¹²⁴ y, en cambio, ninguno cuenta con una defensoría de contribuyente.

124 Véanse, por todos:

- Informe sobre evasión de IVA 2000-2010 elaborado por la Asesoría Económica de la DGI, disponible en <www.dgi.gub.uy>;

No obstante ello (y dejando a buen resguardo que el de la evasión es un problema que responde a otras causas que no conforman el objeto de estudio del presente, aunque tengan como punto de contacto la informalidad), ha quedado evidenciado que la defensoría del contribuyente, más allá de sus funciones preventivas, es un instrumento que puede resultar garantizador de derechos y constructor de ciudadanía.

Volviendo a la imagen de la hidra que utilizábamos al comienzo para ilustrar el objeto de nuestro estudio, la defensoría puede convertirse en un «monstruo» inofensivo, en una pancarta débil y atractiva, sostenida por manos serviles o inescrupulosas, pero puede ser también un instrumento poderoso, cuyas múltiples cabezas (y bocas) otorguen voz a quienes normalmente no son escuchados porque lo que tienen para decir no interesa, no produce, no vende. Una defensoría del contribuyente integrada como un área especializada de una Defensoría del Pueblo, puede resultar un «monstruo» molesto, incómodo (incluso desestabilizador para quienes prefieren ejercer el poder en la oscuridad de los escritorios) y es en esta capacidad de ser una molestia donde reside la riqueza de sus posibilidades: crear espacios para la deliberación, promover cauces de participación, construir discursos alternativos, tender redes para el fortalecimiento de núcleos de resistencia frente a los discursos dominantes, introducir perspectivas diferentes, desdoblarse en múltiples bocas, voces normalmente ignoradas que a través suyo adquieren fuerza, se apropian, desafían lo establecido.

Claro que apostar a este instrumento, en su mayor radicalidad, supone un ejercicio de madurez política y ciudadana y una opción por la participación para la cual puede ser difícil encontrar adeptos.

- Gómez Sabaíni y Jiménez, J.P., «Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina» (Documento de trabajo de CAF n.º 2011/08), CAF, Caracas, 2011.

Bibliografía consultada

- ALINK, Matthijs y VAN KOMMER, Victor, *Manual para las Administraciones Tributarias. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*, CIAT, 2000, disponible en <www.ciat.org>.
- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco, «El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones», disponible *on line* en: <dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/831197.pdf>.
- AUCEJO, E.A. y ROZAS VALDÉS, J.A., «El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE. UU.», Doc. n.º 5/04, IEF.
- BID, CIAT, CAPTAC-DR. *Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010, 2012*.
- CAF, Finanzas Públicas para el Desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos, CAF publicaciones, Bogotá, 2012. La versión digital se encuentra disponible en www.publicaciones.caf.com
- CALDERON CARRERO, José Manuel, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, La Coruña: Netbiblio, 2009.
- CASÁS, O., «Principios Jurídicos de la Tributación», en *Tratado de Tributación*, Volumen 1, dirigido por Horacio García Belsunce, Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- COELHO PASIN, Joao, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2010.
- DELGADO GARCÍA, Ana y OLIVER CUELLO, Rafael, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2004.
- DGI, *Informe sobre evasión de iva 2000-2010 elaborado por la Asesoría Económica de la dgi*, disponible en <www.dgi.gub.uy>.
- DINAPYME, MIEM, *Encuesta Nacional de mpyms industriales y de servicios*, Montevideo: Fin de Siglo, diciembre de 2008.
- El libro de los deberes. Las debilidades e insuficiencias de la estrategia de los derechos*, Edición de José A. Estévez Araújo, Madrid: Editorial Trotta, 2013.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, volumen 1, 22.ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.
- FERRO VEIGA, José Manuel, *Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital*, Alicante: Editorial Club Universitario, 2011.
- GALLO, Franco, *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid: Marcial Pons, 2011.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (comp.), *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, México: Universidad de Salamanca, 1993.
- GÓMEZ Sabaíni y JIMÉNEZ, J.P., «Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina», Documento de trabajo de CAF n.º 2011/08), Caracas: CAF, 2011.
- GUASTINI, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, 2ª. edición, Madrid: Mínima Trotta, 2010.
- HABERMAS, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid: Editorial Trotta, 6ª edición, 2010.
- La Administración Tributaria en los países de la ocd y en determinados países no miembros*, Serie Información Comparada (2010), Madrid, 2011.
- LO MONTE, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires: BdeF, 2006.
- MAZZ, A., «¿Estatuto del contribuyente o revisión del Código Tributario y normas generales para su adecuación a la normativa constitucional?», ponencia presentada en las Primeras Jornadas Tributarias, Montevideo, 2008, disponible en <www.dgi.gub.uy>.

- PADILLA, Miguel, «El “Ombudsman” o Defensor del Pueblo», en *Lecciones y Ensayos*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina, Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1989.
- PEREIRA CAMPOS, «Aspectos institucionales de la garantía jurisdiccional en la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria en Uruguay». Informe final de investigación, disponible en el sitio web del CEF: <<http://www.cef.org.uy/index.php/investigacion/temas>>.
- RAZ, Joseph, *La ética en el ámbito público*, 1ª edición, Barcelona: Editorial Gedisa, 2001.
- REBELLATO, José y UBILLA, Pilar, «Reflexiones sobre Democracia-Ciudadanía-Poder», en *Democracia Ciudadanía Poder. Desde el proceso de descentralización y participación popular*, coordinadores José Rebellato y Pilar Ubilla, Montevideo: Editorial Nordan-Comunidad, 1999.
- Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Volumen VII, número 18.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Volumen III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- SARLO, Oscar, «Republicanismo, derechos humanos y deberes tributarios», en revista *Ruptura*, publicada por la Sociedad de Análisis Jurídico, número 3, Montevideo, agosto 2012.
- SCARONE DELGADO, Carlos A., *La informalidad en las Mipymes de Uruguay*, Montevideo: Fin de Siglo, 2009.
- SCHURIG, H., *El defensor del contribuyente. Antecedentes, régimen vigente y derecho comparado*, en <www.gestion-publica.org.ar/etiquetas/estudios-y-publicaciones> <<http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=63011&print=2>>
- Senderos contemporáneos de la filosofía política*, edición de Fernando Quesada, Madrid: Editorial Trotta, 2008.
- SERRANO ANTÓN, Fernando (coord.), *¿Cliente o contribuyente?*, Thomson Civitas, Navarra: Editorial Aranzadi, 2008.
- SHEPPARD, K., «La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, un institución esencial de Derecho Tributario», en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 1, n.º 2, 2007.
- STUHMCKE, Anita, «Evaluating the effectiveness of an Ombudsman: a riddle, wrapped in a mystery inside an enigma», ponencia presentada a la 10.ª Conferencia Mundial del International Ombudsman Institute realizada en Wellington, del 14 al 16 de noviembre de 2012. Disponible en versión electrónica en el sitio web del instituto: <www.theioi.org>
- TEJERIZO LÓPEZ, J., *El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León*, disponible en: <http://www.fcjuridicoeuropeo.org/wp-content/uploads/file/jornada33/2_TEJERIZO.pdf>.
- TIPKE, KLAUS, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, traducido por Pedro Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, 2ª edición, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2004.
- VILLAVERDE, María, *El Consejo para la Defensa del Contribuyente*, disponible on line: <dspace.usc.es/bitstream/10347/2671/1/pg_251-272_dereito6-2.pdf>.
- VILLORIA, Manuel, *La democratización de la Administración Pública: marco teórico*, en *Gobernanza democrática y fiscalidad*, dirigido por Jesús Ruiz Huerta y Manuel Villoria, Madrid: Tecnos, 2010.

Sitios web consultados

<www.aduanas.gub.uy>
<w i o.bcn.cat/portal/site/ConsellTributari/menuitem.cc98bd73e2c518a433433343a2ef8ao
c/?vgnextoid=9d4785333bf3921oVgnVCM10000074fea8c0RCRD&vgnextfmt=d
efault&lang=es_ES >
<www.adjudicatorsoffice.gov.uk >
<www.afip.gov.ar>
<www.bcn.cl>
<www.bps.gub.uy>
<www.cef.org.uy>
<www.corteconstitucional.gov.co>
<www.defensornavarra.com>
<www.dgi.gub.uy>
<www.dian.gov.co/content/defensoria>
<http://www.diputados.gub.uy/INDDHH/Primer%2oInforme%2oAnual%2ode%2ola%2oINDD-
HHjunio%2o-%2odiciembre%2o2o12%2oFINAL.pdf>
<www.dpn.gov.ar>
<www.eoi.at>
<www.ief.es>
<www.improveirs.org>
<www.irs.gov>
<www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Ayuntamiento/Hacienda/Oficina-del-
Defensor-delContribuyente?vgnextfmt=default&vgnextoid=328e62432272ao
1oVgnVCM10000026205aoARCRD&vgnextchannel=5b2a171c30036o1oVgnV
CM100000dcoca8CORCRD>
<www.madrid.org>
<www.mef.gub.pe>
<www.minhap.gob.es>
<www.poderjudicial.es>
<www.portalfio.org>
<www.presidencia.gub.uy>
<www.prodecon.gob.mx>
<www.sii.gob.cl>
<www.sindic.cat>
<www.sri.gob.pe>
<www.taxpayeradvocate.irs.gov>
<www.theioi.org>

¿Es la Defensoría del Contribuyente una herramienta pertinente en Uruguay? ¿Cómo y de qué (o de quién) necesita ser defendido el contribuyente?
¿Cómo debería organizarse? ¿Cuáles serían sus competencias?
¿Debería limitarse a «defender»? ¿Ante quién debe rendir cuentas? ¿Cómo financiarla?

Estas preguntas orientan la investigación y perfilan reflexiones sorprendentes.

La Defensoría del Contribuyente tiene potencialidades inesperadas: crear espacios para la deliberación, promover cauces de participación, tender redes para el fortalecimiento de núcleos de resistencia y discursos alternativos frente a los dominantes, introducir perspectivas diferentes, desdoblarse en múltiples voces normalmente ignoradas que así adquieren fuerza, se apropian, desafían lo establecido.

Cierto es que apostar por este instrumento, en su mayor radicalidad, exige una madurez política y ciudadana y una opción por la participación para la cual puede ser difícil encontrar adeptos.

La historia lo dirá.

ISBN: 978-9974-0-1415-2



9 789974 014152